Маринчак Євген Степанович

«Фінансово-правовий зв'язок фізичної особи з державою»

Монографія

Друге видання

Рекомендовано до друку Вченою радою юридичного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка (протокол № 11 від 20 травня 2019 р.)

Інститут права КНУ ім. Т. Шевченка

2020

ЗМІСТ

Передмова

Проблематика зв'язку особи з державою завжди посідала провідне місце серед науковців не лише правових наук. З часів появи першого політико-правового зв'язку особи з державою – громадянства, минуло вже понад двохсот років, але принципових змін в ньому не відбулося: ті ж права, та ті самі обов'язки. Наслідком соціально-економічної інтеграції суспільства у XX столітті, відбулося виокремлення нового фінансово-правового зв'язку особи з державою. Змістом цього зв'язку є не політичні права та громадянські обов'язки, а зобов'язання податкового характеру та права, що з них випливають.

Монографія присвячена взаємозв'язку фізичної особи з суверенним політико-правовим утворенням через її участь у публічних фінансових відносинах, що виникають з приводу мобілізації, розподілу та використання централізованих фондів коштів. Актуальність проблематики фінансово-правового зв'язку зумовлена не лише малодослідженістю змістовної складової, а й новими світовими трендами XXI століття, як-от функціонування наддержавних утворень – економічних союзів або навпаки, наділення певної окремої території держави власною податковою юрисдикцією – оффшорні зони.

Фінансовий суверенітет – це потенційна можливість суверенного утворення на породження правовідносин з мобілізації грошових коштів, створення публічних фондів коштів та їх розподіл за визначеними напрямками державного та суспільного розвитку. На науковому рівні, до складових частин фінансового суверенітету відносять фіскальний та податковий суверенітети. Перший підвид стосується залучення всіх можливих публічних доходів, другий – лише доходів податкового характеру. В той же час, кожному рівню суверенітету, відповідає відповідний рівень юрисдикції. Так, зокрема, податкова юрисдикція – це фактична реалізація податкового суверенітету щодо встановлення, зміни та припинення відповідних правовідносин в межах суверенної території держави та осіб, що пов'язані з державою фінансово-

правовим зв'язком. В роботі також аналізуються рівні податкової юрисдикції суверенних утворень. Окрема увага приділяється правовому статусу платника податків, його природі та принципам на яких він побудований. Досліджується вплив економічних теорій оподаткування на зміни в правовому статусі платника податків. Аналізуються принцип громадянства – політико-правовий зв'язок особи з державою та принцип резиденства – фінансово-правовий зв'язок особи з податковою юрисдикцією. Досліджуються причини та етапи трансформації політико-правового зв'язку в фінансово-правовий зв'язок. Робляться авторські висновки про правову природу фінансового зв'язку особи з податковою юрисдикцією та надається йому визначення, що це ступінь соціально-економічної прив'язаності особи до певного рівня фіскальної юрисдикції суверенного утворення, що характеризується відповідним обсягом податкових обов'язків перед ним, та похідними від них правами, та, одночасно з цим, межа розподілення податкової юрисдикції двох різних суверенних утворень.

Монографія виконана у 2019 році на кафедрі фінансового права юридичного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Основою для написання монографії стала дисертаційна робота на тему: «Правовий статус резидентів – платників податку на доходи фізичних осіб», захищена 31.05.2018 році на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.001.04 Київського національного університету імені Тараса Шевченка.

Друге видання опрацьоване в 2020 році в Інституті права Київського національного університету імені Тараса Шевченка.

Вступ

Політико-правовий зв’язок фізичної особи з державою характеризується з одного боку конституційними правами, свободами та їх захистом державою, громадянином якої є особа, з іншого – обов’язками перед державою, незалежно від місця перебування особи. Зовнішнім проявом такого взаємозв’язку є громадянство. Фінансово-правовий зв’язок фізичних осіб в другій половині XIX ст. виокремився з політико-правового зв’язку та характеризується майновою природою відносин фізичних осіб з певною податковою юрисдикцією. Зовнішнім проявом такого взаємозв’язку є резидентство особи. Еволюція цього зв’язку фізичних осіб з певною податковою юрисдикцією пройшла понад сторічний шлях розвитку. Наукове обґрунтування необхідності запровадження такого зв’язку надало змогу побудувати сучасний фінансовий механізм з мобілізації коштів до централізованих фондів коштів.

З метою визначення податкового обов’язку особи по відношенню до держави, спочатку необхідно точно встановити саме особу, яка підлягає оподаткуванню. Потім – з’ясувати, наскільки сильна економічна прихильність цієї особи до певної держави (для обґрунтування права держави на оподаткування особи). Основна форма або фактор такої економічної прихильності сучасних податкових систем – це принцип резидентства. Податкове резидентство, поза сумнівом, це центральна концепція всієї сучасної теорії міжнародного оподаткування. Перш за все, термін резидентства в національному податковому законодавстві визначає ознаки приналежності суб’єкта до податкової системі держави.[1]

Як зазначив французький науковець К. Розьє, «зв’язок платника податків стає вельми делікатною проблемою, коли капітали і особи перестають бути пов’язаними зі землею, на якій вони народились. Можна жити в одній державі, бути громадянином іншої, володіти власністю в третій та вести справи в

[1] Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016 ISBN 978-5-9908572-2-3. С. 93

четвертій. В даному випадку виникають питання: яка з цих держав буде утримувати податки і як обґрунтовувати зв'язок платника податків з державою. Такий зв'язок може бути трьох типів: політичним, якщо він походить з якості суб'єкта, - мова йде про громадянство; соціальним, якщо він показує більш-менш тривале місцезнаходження в країні; економічним, якщо він полягає в участі в економічній діяльності, в обороті і виробництві багатства цієї країни».[2]

Суверенітет держави – це публічно-правова категорія, яка в широкому значені визначає виключне право держави, як особливого політико-правового утворення, на самостійну внутрішню та зовнішню діяльність. Відповідно до цього, внутрішньою та зовнішньою формами державного суверенітету є ухвалення норм національного законодавства та участь в міжнародних відносинах. Проблема суверенітету з самого початку її концептуально визначеної постановки у новій історії була предметом багатоаспектного вивчення філософів, політологів, конституціоналістів, істориків та теоретиків права тощо. Об'єктивною основою необхідності опанування зазначеної проблеми суспільними науками є те, що суверенітет, як відомо, втілюється в різних формах, його реалізація обумовлюється багатьма чинниками зовнішнього та внутрішнього, об'єктивного та суб'єктивного характеру. Теорія і практика суверенітету, в свою чергу, суттєво впливає на інші політико-правові явища, призводить до їх трансформації, модифікації, обмеження. Це потребує ґрунтовних досліджень поняття і сутності суверенітету, його ознак та форм реалізації, місця і значення у системі політичних та юридичних категорій.[3]

Сутністю суверенітету є верховне право держави на поширення своєї влади на всі відносини, що відбуваються в державі та породження нових, шляхом ухвалення нормативно-правових актів. Однак, таке суверенне право обмежується територією та колом осіб. Звідси, в публічно-правовому понятійному апараті наявні правові категорії «територіальна» та «екстериторіальна» юрисдикції держави. В першому випадку державна влада

---

2 Rosier C. L'impôt. P.: Fernand Aubier. Editions Montaigne, 1936. P. 55.

3 Гапотій В.Д. Теоретичні та практичні аспекти суверенітету народу, нації та держави. автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.01, Міністерство внутрішнх справ України 2005.

розповсюджується на всю міжнародно визнану територію держави, в другому – на фізичних та юридичних осіб, що мають законодавчо-визначений зв’язок з державою. Іншими словами, територіальна юрисдикція є абсолютною – держава вправі використовувати всі наявні в неї засоби впливу на відносини в межах її суверенних територій. Екстериторіальна юрисдикція держави обмежується впливом персональної юрисдикції інших держав на фізичних та юридичних осіб. Виключне право держави на встановлення та справляння податків, також діє в двох напрямах: на територію держави та на осіб. У першому випадку, в залежності від територіального устрою, держава на своїй території визначає одну чи більше податкові юрисдикції. В другому випадку, держава визначає персональну податкову юрисдикцію над фізичними та юридичними особами. Саме вплив одночасно двох екстериторіальних юрисдикцій держав обумовлюється ступеню політико – або – фінансово-правового зв’язку осіб з певною державою.

В сучасному світі, фінансово-правовий зв’язок фізичної особи пов’язаний більшою мірою не з державою, а з певною податковою юрисдикцією. Різні політико-правові формації суспільства породили чотири види податкових юрисдикцій: міждержавні, державні, місцеві та податкові юрисдикції з особливим статусом. Кожна з яких забезпечує мобілізаційну функцію до відповідних бюджетних рівнів. Питання фінансово-правового зв’язку фізичної особи – платника податку нерозривно пов’язані з її податково-правовим статусом через наявність головного елемента – обов’язку зі сплати податку. Податковий обов’язок є відправною точкою через яку визначається ступінь фінансово-правового зв’язку фізичної особи з певною податковою юрисдикцією. Фінансово-правовий зв’язок потребує дослідження перш за все, через його основні складові елементи – держави, податкових юрисдикцій, фізичних осіб та правових норм, що поєднують ці елементи в єдиний механізм взаємовідносин.

Розділ 1. Теоретична основа взаємозв’язку фізичних осіб з державою з приводу формуванням централізованих публічних фондів коштів

Організаційно-правова форма суверенного політичного утворення завжди залежала від суспільно-економічної структури відносин, що відбуваються в межах території такого утворення. У зв’язку з цим, сучасні наукові дослідження обґрунтовують природу держави через культурну та економічну складову суспільного розвитку. Звідси наявні два підходи до типології держави: формаційний та цивілізаційний. Перший пояснює природу появи та розвитку публічних відносин через економічні процеси, що відбуваються в суспільстві; другий, – через культурний розвиток суспільства. Обидва підходи аналізують причини появи держави та їх еволюційний розвиток, але в них не досліджуються правила, на яких побудована взаємодія суспільства та держави.

Поряд, з вищенаведеними підходами до типології держави, в наукових джерелах можна віднайти цілу низку торій, що пояснюють правову природу держави, серед них: теологічна, кібернетична, технократична, культурологічна, класова тощо. Проблематика перелічених напрямків дослідження природи держави аналогічна той, що зазначена абзацом вище. Стосовно цього, варто звернути увагу, що явища, які є об’єктом наукових досліджень, завжди аналізуються з тієї позиції, від якої відштовхується суб’єкт пізнання. Таким чином, у цій роботі здійснюється аналіз правових явищ через призму фінансових відносин, що відбуваються в публічно-правовому просторі.

1.1. Основні економічні теорії взаємозв’язку фізичних осіб з державою

З часів появи перших політико-правових утворень та публічної влади існувала об’єктивна необхідність у фінансових ресурсах, які необхідні були в першу чергу для забезпечення діяльності апарату управління та примусу. Фінансове забезпечення соціальних інституцій, таких як освітні заклади, заклади охорони здоров’я, інфраструктура тощо, фінансувались, здебільшого, на приватно-правовому рівні. Варто також зазначити, що головним обов’язком громадян-підданих, ранніх держав, був військовий обов’язок. Обов’язок зі сплати грошових коштів до публічних фондів покладався на негромадян. Такий стан публічних фінансів, з незначними змінами, існував декілька тисяч років, з часів Античної культури до Епохи відродження.

Ренесанс призвів до значних суспільно-політичних змін в Європі. Напрацювання тогочасних науковців носили революційних характер, оскільки пояснювали природу відносин в суспільному житті через емпіричні дослідження. Взаємозв’язок людини та держави не був виключенням, оскільки населення переважно має обов’язок перед державою, і, як похідне від нього, певні права. Дослідження відбувалися з позиції філософії та політології, значно пізніше, в Епоху нового часу – правової науки. Правова природа обов’язку людини завжди цікавий об’єкт для дослідження адже людина за своєю природою вільна, - відповідно обов’язок це штучне утворення в її правовому статусі. Так чи інакше, але на обов’язках побудована соціальна взаємодія людей, найвищою формою якої є держава.

Обов’язок людини, як окремої частини суспільства, щодо передачі до централізованих фондів коштів певних матеріальних благ в грошовому еквіваленті, повинен бути належним чином обґрунтований. Це пов’язане з тим, що, для прикладу, існування військового обов’язку пояснювати не треба, - кожна людина, яка відносить себе до певної частини організованого суспільства, розуміє наслідки в разі відсутності такого обов’язку. В той же час, необхідність сплати грошових коштів до централізованих фондів викликає у

пересічної людини питання через певну абстрактність такого явища як держава та її видатки.

В перше, доходи та видатки держави, були досліджені політ-економічною наукою. Саме цей науковий напрямок зосередив свою увагу на макроекономічних показниках державного розвитку та спробував пояснити відносини, що відбуваються при взаємодії публічного та приватного секторів економіки. В подальшому наукові дослідженні відбувались здебільшого на економічному рівні. Основний емпіричний інструмент економічної науки – статистика, надала змогу обґрунтувати взаємозв’язок людини та держави через її участь у економічних відносинах. Сучасний рівень наукового пізнання лежить окремо на економічному та правовому рівнях. Аналізуючи місце фінансового права в системі права, вчений О.А. Лукашев вказує на те, що в другій половині двадцятого сторіччя існувала низка думок відповідно до яких фінансове право або взагалі не розглядалося як самостійна галузь, або досліджувалось як частина адміністративного права, або характеризувалось як комплексне галузеве утворення. В той же час усі ці дискусії закінчились логічним висновком щодо самостійності такого галузевого утворення як фінансове право, специфіка якого визначалася генезою фінансових відносин що регулювалися нормами фінансового права та складали предмет цієї галузі.[4]

Науковець С.О. Ніщимна, досліджуючи поняття «фінанси», звертає увагу, що в економічній та юридичній літературі це поняття розглядають у двох аспектах:

1) як сукупність економічних відносин з мобілізації, розподілу й використання грошових фондів, що необхідні державі для виконання її завдань і функцій;

2) як сукупність грошових фондів, що мобілізуються державою для виконання своїх функцій.

Так чи інакше, слід мати на увазі, що фінанси – це економічна категорія,

---

4 Лукашев О. А. Юридичні ознаки фінансово-правової галузі / О. А. Лукашев // Форум права. - 2013. - № 2. - С. 309–313. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2013_2_47 (дата звернення: 11.03.2019).

визначальне значення для якої мають суспільні відносини, які складаються в державі у процесі розподілу та перерозподілу валового продукту та частини національного доходу у зв'язку із утворенням та використанням грошових фондів. Фінанси в суспільстві, де існують товарно-грошові відносини, об'єктивно необхідні. Вони проявляються не стихійно, а тільки в процесі планомірної діяльності держави. Ця діяльність спрямована на утворення, розподіл та використання грошових фондів і має назву публічної фінансової діяльності – пов'язана з публічними фінансами та здійснюється органами публічної влади. Публічні фінанси, будучи основною структурною ланкою ринкової економіки, опосередковують процес суспільного відтворення, завдяки чому забезпечують розподіл та перерозподіл вартості суспільного продукту; пронизують усі сторони суспільного та державного життя. У державі фінанси здійснюють функцію стимулювання розвитку різних сфер функціонування суспільства.[5]

В свою чергу, науковець Н.Ю. Пришва, правову категорію «публічні фінанси» визначає, як сукупність суспільних економічних відносин, які спрямовані на формування, розподіл і використання публічних фондів коштів, необхідних для безперебійного функціонування як держави в цілому, так і її територіальних утворень, і для задоволення публічного інтересу.[6]

Будь-які публічно-правові відносини в державі не існують, як об'єктивна реальність, вони породжуються державою з певною метою – забезпечення публічного інтересу. Вчений Д.О. Білінський зазначає, що саме наявність публічного інтересу спонукає державу врегулювати частину грошового обігу та перетворювати економічні відносини у фінансові правовідносини. Публічний інтерес та фінансова система є взаємопов'язаними категоріями, оскільки фінансова система – це сфера зіткнення публічних та приватних інтересів. Саме тому питання визначення засад розбудови та функціонування фінансової

5 Ніщимна С. Сутність публічної фінансової діяльності / С. Ніщимна // Evropsky politicky a pravni diskurz. - 2015. - Vol. 2, Iss. 2. - С. 141-147. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/evrpol_2015_2_2_23 (дата звернення: 19.07.2019).

6 Пришва Н.Ю. Публічні доходи як фінансово-правова категорія / Н. Ю. Пришва // Проблеми законності. - 2010. - Вип. 111. - С. 146-153. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pz_2010_111_20 (дата звернення: 14.06.2019).

системи слід розглядати у взаємозв’язку із проблемами механізмів узгодження інтересів окремих суб’єктів фінансових відносин.[7]

Якщо раніше державні фінанси досліджувалися як економістами, так і юристами, то зараз публічні фінанси – є сферою виключно правових досліджень, а економісти здебільшого так само розглядають проблеми державних і місцевих фінансів, не об’єднуючи їх у публічні фінанси.[8] У зв’язку з чим, сучасні дослідження щодо владно-майнового зв’язку людини та держави здійснюється на рівні галузі фінансового права. Але однією з особливостей фінансового права є те, що зворотній зв’язок правового регулювання фінансових відносин, можна отримати лише з фінансово-економічних показників, які, в свою чергу, досліджуються відповідними науками.

1.1.1. Теорія Захисту (Класична теорія оподаткування) Адама Сміта

Перше, комплексне дослідження відносин з приводу мобілізації, розподілу та використання публічних фондів коштів, було здійсненне яскравим представником Епохи просвітництва – д.ю.н. проф. Адамом Смітом (Adam Smith). У своїй фундаментальній праці «Багатство народів. Дослідження про природу та причини добробуту націй»[9] шотландський вчений започаткував економічний науковий напрямок та здійснив перший ґрунтовний аналіз, в тому числі, публічних фінансових відносин.

З позиції науковця, піддані зобов’язані сплачувати обов’язкові платежі з метою фінансування публічної влади, яка в свою чергу, має обов’язок перед своїми підданими у забезпеченні їх захисту, як у зовнішніх (за допомогою армії, флоту тощо), так й у внутрішніх відносинах (поліція, судова система тощо).

Першим обов’язком держави є захист суспільства від насильства та

---

7 Білінський Д. Публічний інтерес як вихідна засада структурування фінансової системи / Д. Білінський // Вісник Національної академії правових наук України. - 2013. - № 3. - С. 157-162. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vapny_2013_3_21 (дата звернення: 22.02.2019).

8 Ніщимна С. Сутність публічної фінансової діяльності / С. Ніщимна // Evropsky politicky a pravni diskurz. - 2015. - Vol. 2, Iss. 2. - С. 141-147. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/evrpol_2015_2_2_23 (дата звернення: 19.07.2019).

9 Сміт А. Багатство народів. Дослідження про природу та причини добробуту націй / пер. Олександра Васильєва. – К.: Наш Формат, 2018. – 722 с. – ISBN 978-617-7552-14-6.

посягання з боку інших незалежних суспільств; цей обов'язок може бути реалізованим тільки за допомогою військової сили. Однак, витрати як на підготовку військової сили в мирний час, так й на використання її під час війни дуже різняться в різних станах суспільства, в різні періоди його розвитку. Витрати на підготовку армії до війни були незначні доти, поки її утримання не було остаточно передано державі. Це пов'язане з існуванням двох способів забезпечення зовнішньої безпеки держави. Перший спосіб – це у випадку воєнної загрози залучати громадян або деяку частину їх до військової служби, оскільки кожен член суспільства, яким би ремеслом він ні здобував собі засоби для існування, має бути здатним до військової справи, а в надзвичайних випадках зобов'язаним стати солдатом. Другий спосіб – регулярні війська. Тобто, держава забезпечує постійне фінансування професійного війська. Захист суспільства від інших незалежних суспільств - поступово вимагає все більше і більше витрат, у міру того як суспільство розвивається і цивілізується. Військова сила суспільства, яка спочатку не коштувала нічого державі ні під час миру, ні під час війни, повинна, в міру розвитку прогресу, утримуватися державою спершу під час війни, а потім і в мирний час.[10]

Другим обов'язком держави є захист кожного члена суспільства від несправедливості й утиски його іншими членами суспільства, або обов'язок встановлення правосуддя. Цей обов'язок також вимагає дуже різних витрат в різні періоди розвитку суспільства. Люди, які не мають власності, можуть завдавати шкоди тільки особистості або репутації один одного. Там де немає власності або де, принаймні, власність не перевищує вартості двох-трьох днів праці, там немає необхідності у забезпеченні правосуддя. Із розвитком суспільних відносин, виникла об'єктивна необхідність у створені спеціальних органів, які б забезпечували дотримання правопорядку в суспільстві. Очевидним було те, що ці органи мали бути легальними та легітимними, тобто знаходитись в правовому просторі та визнаватись населенням. Публічно-правовий характер судових установ, вимагав спеціальної форми їх фінансового

---

[10] Сміт А. Багатство народів. Дослідження про природу та причини добробуту націй / пер. Олександра Васильєва. – К.: Наш Формат, 2018. – 722 с. – ISBN 978-617-7552-14-6.

забезпечення.

Внаслідок постійно зростаючих витрат на захист населення від вторгнення інших народів, особистого майна государя стало недостатньо для покриття витрат держави. Населення, заради своєї власної безпеки, покривало державні витрати за допомогою різних податків. За відправлення правосуддя ані государ, ані чиновники, що заміщали його в якості суддів, не отримували ніяких подарунків. Вважалося, що набагато легше ці подарунки знищити зовсім, ніж їх врегулювати і обмежити. Суддям було призначено певну оплату їх праці. Суд, як тоді казали, повинен відбуватись безкоштовно. Проте, насправді, суд ні в одній державі не проводився безкоштовно. Витрати на правосуддя покривалися за рахунок судових зборів, які сплачували учасники процесу до централізованого публічного фонду, з якого здійснювалось фінансування судових установ.

Третім обов'язком держави Адам Сміт називає «обов'язок заснування та утримання громадських установ та здійснення інших суспільних заходів, що є корисними для суспільства в цілому, але не можуть бути реалізовані окремою людиною або групою людей». До цих установ та суспільно-корисних заходів, вчений відносить загальні заклади освіти, громадські публічні установи та розвиток торговельно-економічних відносин. В свою чергу, поліпшенню торговельно-економічних відносин сприяють дороги, мости, судноплавні канали, гавані тощо. Пошта та карбування монет – інший вид заходів, що сприяє торгівлі. Ці споруди та заходи потребують значних витрат, які зростають відповідно до темпів зростання економічного розвитку.[11]

Простежити взаємозв'язок людини та держави дозволяють принципи, на яких повинна ґрунтуватись податкова система за поглядами Адама Сміта. Перший принцип сформований наступним чином: «Піддані держави повинні за можливості та відповідно до своєї здатності приймати участь в утриманні уряду. В розмірі, відповідному доходу, яким вони володіють під заступництвом і захистом держави. Витрати уряду стосовно до окремих осіб, що становлять населення великої нації, подібні витратам з управління великим маєтком, що

[11] Сміт А. Багатство народів. Дослідження про природу та причини добробуту націй / пер. Олександра Васильєва. – К.: Наш Формат, 2018. – 722 с. – ISBN 978-617-7552-14-6.

належить кільком власникам, які зобов’язані брати участь у витратах відповідно до своєї частки в маєтку. Дотримання цього положення або нехтування ним призводить до так званого рівності або нерівності оподаткування». З цього принципу можна виділити прямий причинно-наслідковий зв’язок між належним рівнем фінансового забезпечення публічної влади, в межах отриманого доходу та станом справ у державі.

Інші три принципи носять технічний характер, з позиції даної наукової роботи. Відповідно до другого принципу, податки, які підлягають сплаті до публічних фондів коштів, мають містити всі необхідні елементи, з метою зручності їх сплати та адміністрування. Третій принцип передбачає стягнення податків у час та спосіб, зручний для платника податків. Останній, четвертий принцип, ґрунтується на фіскальній достатності.[12]

Науковець ввів поняття «невидимої руки», суть якого в тому, що суб’єкти господарського діяльності, які виготовлюють та постачають ресурси, та які збільшують власну вигоду і діють у рамках гостроконкурентної ринкової системи, одночасно, немовби керовані «невидимою рукою», сприяють забезпеченню державних, суспільних інтересів. При існуючій конкурентній кон’юнктурі підприємства використовують найбільш економічну комбінацію ресурсів для виробництва даного обсягу продукції, оскільки це відповідає їхній приватній вигоді. Разом з тим таке використання ресурсів відповідає і інтересам суспільства. У підсумку концепція «невидимої руки» приводить до того, що у випадках збільшення суб’єктами господарської діяльності свого прибутку, збільшується також суспільний продук.

Адам Сміт в цілому негативно відносився до державного втручання в економіку, вважаючи, що таке втручання не сприяє до зростання багатства націй; держава своїм регулюючими діями призводить до відхилень ринкових цін товарів від їх природних цін; ринок здійснить необхідне для ефективного розподілу ресурсів, організації виробництва, розподілу товарі та доходів. Держава повинна здійснювати мінімальне втручання в економіку, забезпечуючи

---

[12] Сміт А. Багатство народів. Дослідження про природу та причини добробуту націй / пер. Олександра Васильєва. – К.: Наш Формат, 2018. – 722 с. – ISBN 978-617-7552-14-6.

для всіх суб’єктів господарської діяльності гарантовані основні економічні свободи, зокрема свободу вибору, конкуренції, торгівлі. У своїх описах ринкової економіки вчений доводив, що саме прагнення учасників ринку до досягнення особистих інтересів є головною рушійною силою економічного розвитку, яка зрештою підвищує добробут і цього учасника, і суспільства.

З боку суспільства є необхідною «невидима рука» над державою. Як раціональні індивіди, які максимізують власну вигоду, самі по собі посадові особи не схильні нести витрати зі створення колективних благ для суспільства і будуть створювати їх лише за наявності зовнішньої зобов’язуючої влади. Така влада здатна змусити посадових осіб нести витрати на користь суспільства (тобто створювати колективні блага) за умови, що ця влада буде застосовувати до них санкції у випадку відмови з їх боку підкорити свою діяльність суспільним цілям[13]

Теорія Захисту Адама Сміта – це перша концепція, що пояснювала об’єктивні причини мобілізації коштів осіб до публічних фондів коштів. Згідно з цією теорією, громадяни (піддані) повинні передавати частину своїх матеріальних благ, отриманих як доходи, у формі грошових коштів до централізованих фондів з метою забезпечення публічною владою захисту їх основних засобів, за допомогою яких отримується такий дохід.

1.1.2. Теорія Економічних зв’язків (Доктрина економічної прив’язаності) Георга фон Шанца

Ґрунтуючись на доктрині економічної прив’язаності, податкові системи розвинених держав світу, застосовують до юридичних осіб ті самі правила, що й до фізичних. Така позиція обґрунтовується тим, що юридичні особи користуються благами певної території і економічної інфраструктури, маючи з нею тісні економічні зв’язки, а отже вони зобов’язані брати участь в її підтримці. Однак, правила встановлення персональної податкової прив’язки, розроблені багато років назад, втратили свою актуальність перед новими

---

[13] Дементьев В.В. Экономика как система власти / Министерство образования и науки Украины. Донецкий национальный технический университет. / Изд. 2-е – Изд-во ДонНТУ, 2006. – 392 с.

економічним реаліям. Так, при розробці правил і норм податкового резидентства на рубежі XIX і XX століть, рівень розвитку економіки припускав, що існують самостійні і незалежні економічні суб'єкти, причому місце управління корпорацією найчастіше знаходилося в одній державі. Доктрина «економічної прив'язаності» (economic allegiance), в якій обов'язок іноземців зі сплати податків заснований на їх резидентстві, економічній діяльності, або володінні майном в межах державних кордонів, була запропонована німецьким вченим Георгом фон Шанцем (Georg von Schanz) в кінці XIX століття.[14] Теорії економічних зв'язків (The economic relations theory) була відображена в 1896 р. у праці науковця «Концепція доходу та закони про прибутковий податок. Аналіз державних фінансів».[15]

Оподаткування доходу повинно бути якомога сильніше пов'язане з місцем його отримання, а значить, з місцем (територією) розташування виробничих факторів. Щоб визначити, чи достатній зв'язок платника податку та держави, необхідно встановити зв'язок між принципом суспільних благ (benefits principle) і принципом територіальності (territoriality principle). Податки повинні розглядатися як внесок у суспільні блага, які фізична особа отримує від держави. На значущість даного принципу вказував Георг фон Шанц в 1892 р, коментуючи поняття «економічна приналежність»: «кожен, хто економічно пов'язаний з суспільством, тобто кожен, хто отримує переваги від господарської діяльності, повинен нести податковий тягар».[16]

Економічний зв'язок, або приналежність, десятиліттями була переважаючою доктриною, що обґрунтовує податкову юрисдикцію держави щодо доходу, отриманого з її території в результаті підприємницької діяльності. На думку професора Еріка Кеммерена (Eric Cameron), дохід можна вважати

---

14 Гидирим В.А. Принцип резидентства корпораций в международном налоговом праве. Налоги и налогообложение – №2 (104). 2013 р. [Електронний ресурс]. URL: http://nbpublish.com/library_get_pdf.php?id=23502 (дата звернення: 19.07.2019).

15 Schanz G. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. Public Finance Analysis. [Електронний ресурс]. 1896. H. 1. Pp. 1–87. [Електронний ресурс]. URL: https://www.jstor.org/stable/40904651?seq=1#page_scan_tab_contents (дата звернення: 11.03.2017).

16 Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016ISBN 978-5-9908572-2-3 С. 71. [Електронний ресурс]. URL: https://www.researchgate.net/publication/311651777_Osnovy_mezdunarodnogo_korporativnogo_nalogooblozenia_Fundamentals_of_International_Corporate_Taxation (дата звернення: 19.07.2019).

виробленим в державі тільки тоді, коли особа використовує виробничі фактори, тобто працю або (на додаток до праці) капітал. Оподаткування доходу повинно бути якомога сильніше пов’язане з таким використанням, а значить, з місцем (територією) розташування основних фондів.[17]

Підсумовуючи, можна констатувати, що основні зобов’язання членів суспільства щодо фінансування державних функцій і послуг власними силами є обґрунтуванням права держави щодо адміністрування податків з членів цієї спільноти. Це центральне право в концепції держави. Треба відзначити, що раніше, коли держави були в основному досить закритими, а міжнародний обмін товарами, послугами і переміщення людей - обмеженими, стягування податків з членів суспільства було зрозумілим та прозорим. Однак в сучасному мобільному світі громадяни і компанії можуть брати участь в економічному житті відразу декількох державах, тобто бути членами більш ніж одного національного суспільства і отримувати послуги більш ніж однієї держави.[18]

Теорія Економічних зв’язків, на відміну від Теорії Захисту, виходить з позиції, що публічного захисту потребують не лише ті особи що є громадянами держави, а всі особи, що перебувають на території держави та отримують дохід. В цій теорії головним елементом, що вказує на обов’язок зі сплати податків є не громадянство особи, а економічний зв’язок з юрисдикцією держави.

1.1.3. Теорія Публічної користі (суспільних благ) Кнута Вікселля та Еріка Ліндаля

Значний внесок в розвиток теорії оподаткування вніс шведський економіст Кнут Виксель (Knut Wicksell). Він розглядав податки насамперед як спосіб безперервного фінансування державних витрат. Особливо наголошував на необхідності парламентського затвердження податків, що посилило б їх справедливість по відношенню до всіх категорій платників податків. К. Виксель вважав, що кошти платників податків, вилучені у вигляді податку, повинні їм

[17] Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016 ISBN 978-5-9908572-2-3. C. 71

[18] Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016 ISBN 978-5-9908572-2-3. C. 73

повертатися в формі різних державних послуг. Він був противником податків на витрати, які скорочували споживання, і вважав, що система непрямих податків дозволить відносно багатим державам ухилятися від податків. К. Віксель підкреслював, що підвищені податки повинні платити ті, хто має найбільші доходи. Ідеї Вікселя підтримав і розвинув шведський економіст Ерік Ліндаль (Eric Lindahl). Він розглядав податки, як, свого роду, ціну за надані державою послуги. Виходячи з позиції про те, що платники податків мають різний рівень добробуту, Е. Ліндаль робив висновок, що різні ставки податків забезпечують рівновагу в суспільстві. Таким чином, Ліндаль послідовно відстоював ідею прогресивного оподаткування. [19]

Надання суспільних благ та послуг є невід'ємним елементом діяльності держави. При цьому незалежно від того, наскільки ефективно за різними іншими показниками органи публічної влади реалізують свою діяльність в частині прийняття рішень, бюджетного планування, збору інформації, на думку Цай Л.Л. діяльність органів влади не можна вважати повною мірою результативною, якщо вона не призводить до забезпечення будь-яких суспільних благ для населення. Держава зобов'язана здійснювати забезпечення свого населення належної якості транспортною інфраструктурою, чистою водою, національною обороною і іншими благами, які самостійно населення забезпечити не в силах. З практичної точки зору постачання суспільних благ грає важливу роль в забезпеченні та підтримці відповідної якості життя населення держави. У політичному сенсі те, яким чином держава надає публічні блага та взагалі чи надає їх, впливає на розвиток державних установ і на легітимність держави в цілому. Так, існує точка зору, згідно з якою тільки ефективне забезпечення публічних благ і послуг в стані надати легітимність державі. Ті держави, які витягують ресурси зі свого населення, не забезпечуючи його необхідними благами, змушені застосовувати силу в процесі здійснення публічного управління, і навіть в цьому випадку, створення стабільних

[19] Аванесян А.В. Проблемы оценки изменения налоговых ставок в РА . дис. к.е.н. 2017 [Електронний ресурс]. URL: http://inecbus.rau.am/rus/8/844 (дата звернення: 19.07.2019).

суспільних інститутів – це непосильна задача для такої держави.[20]

Теорія публічної користі була розроблена Кнутом Вікселлем, а її основні положення були розвинуті та доповнені Еріком Ліндалем. На початку XX ст., ці науковці, дослідили соціально-економічні процеси, що відбуваються в державі та з економічної точки зору обґрунтували фінансовий зв'язок фізичних осіб з державою через сплату обов'язкових платежів та отримання соціально-економічного результату. За своєю суттю теорія публічної користі зводиться до наступної тези: «особи, повинні сплачувати податки у розмірі, необхідному для задоволення належного рівня потреб всього суспільства».

У сучасному світі безліч товарів і послуг, якими користуються фізичні особи і навіть ті, хто не сильно знайомий з економічною теорією, розуміють, що всі блага, що споживаються можна розділити на два види: приватні та публічні. Так, наприклад, до приватних можна віднести продукти харчування, одяг тощо, а до публічних - дороги, сади і парки, адже ними, на відміну від купленої певною людиною їжі та одягу, користуються багато людей. Якщо подивитися на питання, що стосуються виробництва суспільних благ з боку держави, то стає зрозумілим, в чому суть проблеми. Одна з проблем - труднощі у визначенні попиту на суспільні блага, так як важко порахувати, скільки людей користуються дорогою, і яку індивідуальну вигоду вони одержують від неї. Друга проблема пов'язана з відсутністю ринкових цін на публічні блага. Внаслідок цього важко говорити про раціональність виробництва того чи іншого обсягу певного блага. Проте, держава фінансує виробництво публічних благ за рахунок коштів, які вона отримує від податків. Можна сказати, що це ті кошти, на які індивіди могли б придбати приватні блага.[21]

Можна припустити, що всі особи користуються однаковим захистом держави, тому підлягають оподаткуванню на загальних для всіх підставах, але соціальна нерівність різних верств населення вносить корективи в податковий

---

[20] Tsai L.L. Accountability Without Democracy: Solidary Groups and Public Goods Provision in Rural China. Cambridge, 2007. 347 p.

[21] Клишин А.I. Проблемы определения оптимального объема общественных благ [Електронний ресурс]. URL: https://cyberleninka.ru/article/v/problemy-opredeleniya-optimalnogo-obema-obschestvennyh-blag (дата звернення: 19.07.2019).

обов’язок. Соціальна спрямованість державної політики сучасної держави створює цілу низку інституцій, які забезпечують належний рівень життя не лише громадян або резидентів, а всього населення держави. До таких соціальних інститутів, можна віднести: медицину, освіту, науку; правоохоронні органи, що забезпечують дотримання прав і свобод людини на внутрішньо-державному рівні; збройні сили, що забезпечують існування держави від зовнішніх загроз.[22]

Держава несе відповідальність за досягнення національного суспільного блага, оскільки на державу покладено обов’язок щодо забезпечення добробуту своїх громадян. Відповідно до досліджуваної теорії, держава має в своєму розпорядженні широкий і належним чином організований механізм публічного управління та забезпечення суспільних благ фінансується за рахунок оподаткування. Крім того, держава в змозі передбачати те, які блага бажають споживати громадяни.[23]

Як зазначає Елмар Альтфатер (Elmar Altvater), до публічних благ можна відносити абсолютно різнорідні явища: наприклад, збереження природних умов життя (чисте повітря, воду, біологічне різноманіття, державну, соціальну і людську безпеку), культурна спадщина, забезпечення засобів до існування (освіта, охорона здоров’я), а також надання та збереження матеріальної інфраструктури (транспортні маршрути, телекомунікації тощо) і нематеріальна система норм і інститутів (фінансова система).[24] Низка публічних благ визначається, як фактично права чи свободи людини, такі як, наприклад, свобода від дискримінації, право на працю, здоров’я, освіту та інформацію. Крім того, як суспільне благо можуть розглядатися належне врядування, стабільність, торгівля, інформаційні технології і навіть реалізований принцип

---

22 Young H. P. Equity: In Theory and Practice. Princeton : Princeton University Press, 1994. 238 pp. [Електронний ресурс]. URL: https://books.google.com.ua/books?id=H0IQ0PKZ4WYC&lpg=PA102&dq=benefit%20theory%20of%20taxation&pg=PA102#v=onepage&q=benefit%20theory%20of%20taxation&f=false (дата звернення: 19.07.2019).

23 Andersen E. A., Lindsnaes B. Public Goods: Concept, Definition, and Method. Towards New Global Strategies: Public Goods and Human Rights; ed. by E. A. Andersen, B. Lindsnaes. Leiden, 2007. Pp. 29–52.

24 Altvater E. What Happens When Public Goods are Privatised? Berlin, 2007. 38 p. [Електронний ресурс]. URL: http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.333.589&rep=rep1&type=pdf (дата звернення: 19.07.2019).

верховенства закону і свобода від корупції.[25]

Загалом до публічних благ науковці відносять матеріальні та нематеріальні інститути. До перших відноситься захист природних умов життя, культурна спадщина, забезпечення життєдіяльності, а також постачання та збереження матеріальної інфраструктури. До другої групи суспільних благ відносяться наступні нематеріальні інституції: світова торгівля, фінансова система, громадська безпека (як в місцевій громаді, так й як у міжнародних і глобальних відносинах).[26]

Важливо розуміти, який обсяг публічних благ повинен бути реалізований державою для того, щоб не зменшувати виробництва благ приватного сектора, а також, для задоволення потреб індивідів та держави.[27] У науковій літературі щодо цього поняття використовуються такі терміни, як «загальне благо» (common good), «публічне благо» або «суспільне благо» (public good). Як правило, дослідниками вони використовуються в якості тотожних, або дуже схожих. Так, наприклад, Амітай Етционі (Amitai Etzioni) вказує, що «загальне благо також називають «публічним інтересом» або «публічним благом».[28] Тут мова йде про знаходження Парето-оптимального стану, коли ситуація не може бути змінена таким чином, щоб одному індивіду стало краще, а іншим не гірше. Існує базова модель знаходження оптимального обсягу виробництва суспільних благ, а також її модифікація. Однак проблему досі можна вважати невирішеною. Саме тому необхідні інші шляхи для знаходження оптимального балансу. Так, в ХХ столітті Ерік Ліндаль запропонував ідею знаходження Парето-оптимального стану. Його ідея, що отримала назву «Фінансовий механізм Е. Ліндаля», який ґрунтується на використанні механізму цін для координації дій споживача та виробника, а також для раціонального

---

25 Lindholt L., Lindsnæs B. On Human Rights. Towards New Global Strategies: Public Goods and Human Rights; ed. by E. A. Andersen, B. Lindsnaes. Leiden, 2007. Pp. 53–70

26 Kaul, Inge; Conceicao, Pedro; Le Goulve, Kattel; Mendoza, Ronald (2003): Providing global public goods: managing globalization. UNDP, Oxford und New York.

27 Клишин А.І. Проблемы определения оптимального объема общественных благ [Електронний ресурс]. URL: https://cyberleninka.ru/article/v/problemy-opredeleniya-optimalnogo-obema-obschestvennyh-blag (дата звернення: 19.07.2019).

28 Аристов Є.В. Общественные блага: концепция и конституционно-правовая характеристика [Електронний ресурс]. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/obschestvennye-blaga-kontseptsiya-i-konstitutsionno-pravovaya-harakteristika (дата звернення: 19.07.2019).

розподілу ресурсів. Для індивіда, при ринковій рівновазі, ціна певного блага дорівнює його граничної корисності. У даній модифікації відбувається відмова від подібної єдиної ціни і введення індивідуалізованих цін. В умовах фінансового механізму Е. Ліндаля, кожен економічний агент платить частину граничних витрат на виробництво суспільного блага пропорційну його граничної спроможності платити за дане благо. Таким чином, кожен індивід стикається з індивідуалізованої ціною на певне публічне благо, а, відповідно, ціна самого публічного блага дорівнює сумі індивідуалізованих цін кожного споживача. У даній моделі, ціни є певною часткою від загальної величини податкового збору на фінансування виробництва та надання публічного блага, тому їх ще називають податковими. Е. Ліндаль вважає, що подібний фінансовий механізм можна застосувати в тому випадку, коли населення можна розділити на невелику кількість груп, і попит для кожної з таких груп може бути адекватно оцінений. Науковець А.І. Клишин прикладом подібної моделі наводить вхід в парк, де всіх відвідувачів можна поділити на дві групи: «професійні» мандрівники і звичайні туристи. Готовність платити за вхід у мандрівників вище, ніж у туристів, тому з них можна стягувати вищу ціну. Ціни, в свою чергу, встановлюються таким чином, що всі індивіди становлять попит на рівну кількість публічного блага, яке і є оптимальним обсягом його надання. Однак існують деякі вади даної моделі. По-перше, поділ населення на групи виходячи з їх готовності платити може стати дуже витратним і важкореалізованим. Так, наприклад, бізнесмени готові заплатити за проїзд по платній дорозі значно більше простих туристів, так-як їм необхідно швидше дістатися до потрібного місця. Відповідно, ціна за користування дорогою бізнесменами буде вище, ніж така ціна для туристів. Але ж контролеру буде досить важко визначити готовність платити кожного водія. По-друге, кожен індивід може видозмінювати свої переваги для того, щоб бути віднесеними до іншої групи. В цьому випадку реальна готовність платити не буде належно визначена і механізм не запрацює.[29]

---

29 Клишин А.І. Проблемы определения оптимального объема общественных благ [Електронний ресурс]. URL: https://cyberleninka.ru/article/v/problemy-opredeleniya-optimalnogo-obema-obschestvennyh-blag (дата

Основою оподаткування є те, що держава (публічний сектор економіки) надає особі публічні блага (товари, послуги, доходи), особа отримує вигоду на її території, реалізуючи, споживаючи блага, права на них тощо. Внаслідок такого зв'язку держава правомірно може претендувати на сплату такою особою податків, а у даної особи, відповідно, виникає обов'язок сплачувати податки. Сполучний фактор – зв'язок особи з державою, повинен належним чином створювати прив'язку платника податків, його доходу до податкових законів держави. Без з'єднувального чинника, держава не може стягувати податок. Кожна держава встановлює свої принципи та правила створення прив'язки (визначає платника податків, об'єкт оподаткування, склад оподатковуваних операцій), крім того, визначає правила розрахунку бази оподаткування, застосування податкових пільг і відрахувань.[30]

Науковець В.А. Гідірім визначає податок, в теорії публічних вигод, як платіж за належні умови, які отримує платник податку (у формі збільшення своїх статків, включаючи продуктивність), на підставі розміщення виробництва на території держави. У зв'язку з цим, держава-джерело повинна мати право на оподаткування доходу, що виникає на її території; або брати участь в доході від виробничих факторів, що належать іноземцям та які діють в межах її території. Іншими словами, право на оподаткування країни-джерела – це «економічна рента», або прибутковість нації від надання в оренду цих комплементарних факторів нерезидентним-інвесторам або тимчасовим працюючим; або стягувати плату за свої послуги, що викликали зниження витрат або збільшення прибутковості. [31]

Теорія Публічної користі – це сучасна концепція, яка увібрала в себе ідеї Теорії Захисту та Теорії Економічних зв'язків. Відповідно до цієї теорії, особи – платники податків, мають грошові зобов'язання головним чином не перед державою, а перед суспільством в якому перебувають. Держава лише перерозподіляє грошові кошти, отримані як обов'язкові платежі, з метою

звернення: 19.07.2019).

30 Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016 ISBN 978-5-9908572-2-3. С. 67

31 Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016

створення належних умов для суспільного розвитку.

1.2. Сучасні онтологічні концепції праворозуміння природи оподаткування фізичних осіб

Конструкція правового явища «платник податку», як найабстрактнішого наукового уявлення про зобов'язану по відношенню до держави особу, містить одну з ключових категорій – «платник податку на доходи». За наслідком пізнання сутності цієї правової категорії, з метою відносно стислого тлумачення можливо надати відповідну правову дефініцію. Згідно з поглядами Н.А. Власенка, правові дефініції надають ясності і визначеності правовим явищам. Відомо, що право має такі властивості, як абстрактність і невизначеність. Правові поняття набувають визначеності лише у випадках їх конкретизації, результатом якої є дефініції. Таким чином, правові дефініції є переходом від невизначеності до визначеності в праві.[32] Категорія «платник податку на доходи» є складною, багатогранною та в деяких випадках внутрішньо-суперечливою, у зв'язку з чим нелегко віднайти ефективний спосіб її дослідження.

З метою об'єктивного розкриття суті правової категорії «платник податку на доходи», її доцільно досліджувати виходячи з сучасних концепцій праворозуміння – аксіологічної, соціологічної, нормативістської (позитивістської). Науковець Н.М. Крестовська зазначає, що сучасна зарубіжна юриспруденція стоїть на позиціях або повної несумісності цих трьох концепцій, або їхньої дії в принципово різних сферах юридичного знання: аксіологія є сферою філософії права, соціологія – сферою загальної теорії права, а нормативізм – область вивчення галузей позитивного права. Деякі учені надають перевагу інтеграційному праворозумінню, що враховує та об'єднує все цінне з метаконцепцій праворозуміння.[33]

---

[32] Власенко Н. А. Неопределенность в праве: понятие и пути исследования. Рос. правоведение. 2006. № 7. С. 4–13. Власенко Н. А. Судебные правовые дефиниции: природа, функции, основания деления и виды. Журн. рос. права. 2009. № 12. С. 58–67.

[33] Крестовська Н. М., Матвєєва Л. Г. Теорія держави і права : елементарний курс. [Електронний ресурс]. 2-е вид. Х. : ТОВ «Одіссей», 2008. 432 с. [Електронний ресурс]. URL: http://studies.in.ua/krestovska-nm-teorija-derzhavy-i-prava/1528-rozdl-10-osnovn-koncepcyi-pravorozumnnya.html (дата звернення: 11.03.2017).

1.2.1. Аксіологічна (природньо-правова) концепція праворозуміння правової категорії «платник податку на доходи»

В наукових джерелах теорії права існують різні назви (природно-правова, jus naturale, морально-ціннісна, антропологічна) та визначення концепції праворозуміння, відповідно до якої права та свободи людини – це об'єктивна реальність, що існує незалежно від будь-яких суб'єктів владних повноважень (князя, імператора, короля, тощо) та/або формалізованих суспільних надбудов (держави, церкви тощо). Зокрема, наукові позиції Р.О. Гаврилюк,[34] Н.М. Крестовська, Л.Г. Матвєєва,[35] М.С. Кельман, О.Г. Мурашин, Н.М. Хома.[36] Для даної роботи ця концепція за текстом буде іменуватись аксіологічною концепцією праворозуміння та визначатись виходячи з усередненого її визначення науковцями в галузі теорії, історії та філософії права.

За аксіологічною концепцією праворозуміння – людина наділена правами від народження, яких вона не може бути позбавлена, оскільки ці права є внутрішньою сутністю самої людини. Право існує у формі суспільної свідомості, що сформована кожним окремим членом суспільства, а не у формі нормативно-правового акту в якому містяться загальнообов'язкові правила поведінки (права та обов'язки). Тобто, кожен індивід, є частиною суспільства, в якому діють загальновизнані суспільством правила поведінки (дозволи та заборони) в межах яких це суспільство функціонує, внаслідок чого право та закон не тотожні поняття.

---

34 Гаврилюк Р. А. Антропосоциокультурный код налогового права: монография. Черновцы : Черновицкий нац. ун-т, 2014. Кн. 1. Истоки налогового права. 452 с. Гаврилюк Р. А. Антропосоциокультурный код налогового права : монография. Черновцы : Черновицкий нац. ун-т, 2014. Кн. 2. Константы налогового права. 804 с. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2014. 636 с. 78.

35 Крестовська Н.М., Матвєєва Л. Г. Теорія держави і права : елементарний курс. [Електронний ресурс]. 2-е вид. Х. : ТОВ «Одіссей», 2008. 432 с. [Електронний ресурс]. URL: http://studies.in.ua/krestovska-nm-teorija-derzhavy-i-prava/1528-rozdl-10-osnovn-koncepcyi-pravorozumnnya.html (дата звернення: 11.03.2017).

36 Кельман М. С., Мурашин О. Г., Хома Н. М. Загальна теорія держави та права : підруч. 3-тє вид. Л. : Новий світ-2000, 2007. 584 с. Рабінович П. М. Загальносоціальна («природна») правова система : поняття і структура. Вісник Академії правових наук України. 2008. № 4 (55). С. 6.

Згідно з доктринальними положеннями фінансового права, фінансові відносини породжуються державою (виникають з волі апарату управління та реалізуються за допомогою державного примусу) з метою забезпечення виконання державою своїх функцій. Умовно кажучи, «воля» держави проявляється шляхом встановлення загальнообов'язкових правил поведінки у формі нормативно-правових актів. З цієї доктринальної позиції яскраво видно, що першоджерелом фінансових відносин є держава, наступним елементом є закон, який містить права та обов'язки, що є обов'язковими на території держави для осіб, що на ній знаходяться. З вищенаведеного можна дійти попереднього висновку, що аксіологічна концепція праворозуміння до фінансових правовідносин не може бути застосована для розкриття сутності публічно-правових категорій, зокрема, такої категорії, як «платник податку на доходи».

У разі абстрагованого дослідження та детального аналізу вищенаведеної доктринальної позиції, можна дійти висновку, що аксіологічна концепція не суперечить публічно-правовій природі державних відносин, а доповнює та пояснює причини її виникнення.

Суспільство має природне право на самоорганізацію. Держава є найвищою формою такої самоорганізації і розглядається як інструмент суспільства для забезпечення прав і свобод кожного члена суспільства – індивіда. Тобто, держава – це особлива політично-правова організація суспільства. В цьому контексті є слушною позиція В.Є. Кємєрова : «держава є особливим антропосоціокультурним феноменом, однією з форм об'єктивної соціальної реальності. Держава з філософсько-методологічних позицій антропосоціокультурного підходу це ієрархічно організований народ. Держава вбудована в соціум як певний його тип і з певною метою: забезпечити соціальне буття індивідів для задоволення їх суспільних потреб.[37] Тобто, відповідно до вищенаведеного, першоджерелом є не держава, а суспільство, яке організувалось в форму держави з метою виконання основних функцій держави

[37] Кемеров В. Е. Гуманитарное и социальное: от оппозиции к синтезу. Человек. 2011. № 1. С. 8.

– забезпечення природних прав та свобод, як окремо взятого індивіда, так й суспільства в цілому, за наслідком чого виникли публічно-правові відносини, в тому числі фінансові.

Наукові погляди аксіологічної концепції праворозуміння на категорію «платник податку на доходи» орієнтовані на взаємозв’язок свободи індивіда, що проявляється у праві на гідний рівень життя, соціальний захист тощо, та обов’язку сплачувати грошові кошти, у формі податків на підтримку і розвиток державних інститутів, що забезпечують свободу індивіда. Тобто, обов’язок сплати податкових зобов’язань є таким самим природнім, як і права та свободи людини та громадянина (гідний рівень життя, свободу слова, пересування тощо), оскільки останні не можуть бути забезпечені державою за відсутності необхідного фінансування. В.В. Вельямінов-Зернов вказує, що людина, права якої захищаються державою є особою. В свою чергу, згідно з позицією науковця, особи поділяються на фізичні та моральні (юридичні), при чому фізичні особи, згідно з науковцем, поділяються залежно від стану, який в свою чергу буває природнім (естественное состояние), політичним та цивільним.[38] Як зазначає О.С. Іоффе для природно-правової доктрини «фізична особа» – не просто термін, але й певна логічна категорія, що підкріплена вченням про природній стан людини і закріплена в державних законах.[39]

У цьому розрізі слушною є думка І.О. Покровського про те, що публічне право є системою юридичної централізації відносин.[40] Тобто в публічному вимірі обов’язки та права платника податків повинні все-таки встановлюватись державою за умови, що до уваги беруться фундаментальні природні права та інтереси особи. Наведені позиції повністю узгоджуються з правовими традиціями, сформованими ще в часи Стародавнього Риму. Наприклад, для Папініана публічне право виступало так званим зобов’язальним правом, яке не

---

38 Вельяминов-Зернов В. В. Опыт начертания российского частного гражданского права. СПб. : Типография И. Глазунова, 1821. с. 40

39 Иоффе О. С. Избранные труды по гражданскому праву: Из истории цивилистической мысли. Гражданское правоотношение. Критика теории «хозяйственного права». М. : «Статут», 2000, с. 83-85

40 Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права. Петроград : Юридический книжный склад «Право», 1917. с. 44.

може бути порушено.[41]

Історіографія цих поглядів сягає XVIII – XIX ст. та бере свій початок з політекономічних думок Адама Сміта (Теорія Захисту)[42] та Георга Фон Шанца (Теорія Економічних зв'язків).[43] В другій половині XIX ст. на фінансово-правовому рівні ці погляди поділяли Д.М. Львов та І.І. Янжул: «податок випливає з абсолютного та неперервного обов'язку кожної людини виділяти частину свого достатку на загальнодержавні потреби»[44]; «цей обов'язок деякі з фінансистів зводять на ступінь абсолютних вимог самої людської природи; на кожній людині лежать нескінченні обов'язки перед суспільством і кожен зобов'язаний сприяти суспільству виходячи зі своїх сил та податкоспроможності»[45]; «всі піддані або громадяни, які беруть участь у вигодах державного життя (користуються певними державними послугами) зобов'язані піддаватися й тяжкості, пов'язаної з цими вигодами».[46] Науковець Е.М. Берендтс зазначає, що «податки називаються органічними доходами, оскільки вони є внеском громадян в державну казну, суть якого проявляється в органічному зв'язку, що існує між державним союзом та його членами».[47]

До аксіологічної концепції праворозуміння можна віднести сучасну західноєвропейську теорію публічних вигод, що розроблена Кнутом Вікселем та розвинута Еріком Ліндалем. За цією теорією, оподаткування розглядається як оплата державних інституцій, що сприяють отриманню публічних вигод.[48] Платники податків сплачують податкові зобов'язання відповідно до обсягу отриманих ними публічних вигод, який в свою чергу, вимірюється не з окремо взятого індивіда – платника податків, а виходячи з отриманого всім

41 Дженаро Ф. Институционный курс римского права. М. : «Статут», 2004. с. 10.
42 Див. Сміт А.
43 Див. Schanz G.
44 Львов Д. М. Курс финансового права. Казань, 1888. с. 130.
45 Див. Львов Д. с. 287
46 Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2002. Т. 3. с. 247.
47 Берендтс Е. Н. Русское финансовое право : лекции, читанные в Императорском училище правоведения. СПб. : типолитогр. С.-Петербургской одиночной тюрьмы, 1914. с. 242. [Електронний ресурс]. URL: http://www.library6.com/books/720086.pdf (дата звернення: 11.03.2017)
48 Young H. P. Equity: In Theory and Practice. Princeton : Princeton University Press, 1994. с. 102. [Електронний ресурс]. URL: https://books.google.com.ua/books?id=H0IQ0PKZ4WYC&lpg=PA102&dq=benefit%20theory%20of%20taxation&pg=PA102#v=onepage&q=benefit%20theory%20of%20taxation&f=false (дата звернення: 11.03.2017).

суспільством загальним обсягом публічних вигод за певну одиницю часу (місяць, квартал, рік). Обсяг наданих державою публічних послуг вимірюється в грошових коштах, що повинно компенсувати суспільство. Загальна сума грошового зобов'язання розподіляється пропорційно між всіма індивідами у формі податків. Пропорційність обумовлена принципом справедливості в оподаткуванні, оскільки незаможні індивіди в значних обсягах користуються публічними вигодами (субсидії, пільги, допомоги тощо) і не мають достатніх джерел для їх оплати. Цю теорію яскраво відображає позиція Верховного Суду США – «податки це те, що ми платимо за цивілізоване суспільство».[49]

У східноєвропейській доктрині фінансового права, теорія публічних вигод знайшла своє відображення не з економічних складових функціонування суспільства або певних його формацій, а виходячи з розвитку соціальних інституцій. Так Ю.О. Трохимов зазначає, що з постійним розвитком суспільних інститутів, держава виконує ряд нових соціальних функцій, зокрема акцентується увага до прав людини та громадянина, що є об'єктивними причинами видозміни предмета регулювання публічного права, більш глибокого проникнення його у сферу галузей приватного права і появи нових об'єктів, що вимагають публічно-правового регулювання, серед яких категорія податкового зобов'язання. Публічне право має своїм девізом забезпечення гармонії та злагоди в суспільстві, балансу інтересів особистості, колективів, спільностей і суспільства в цілому, стабільність держави та її інститутів, стійкість основ економічного і соціального розвитку.[50] Л.К. Воронова відносить норми податкового права до загально-визначальної для країни діяльності, а саме, щодо стягнення податкових платежів для загальнодержавних потреб, для утримання державних органів і їх матеріально-фінансового забезпечення. Це стосується не тільки діяльності органів влади, а й органів, які здійснюють її відповідно до Конституції України й установлених розмежувань компетенції в цій сфері. У процесі цієї діяльності формується система бюджетів, у якій зосереджені кошти

---

49 U.S. Supreme Court, Compania General de Tabacos v. Collector 275 U.S. 87 (1927) [Електронний ресурс]. URL: https://supreme.justia.com/cases/federal/us/275/87/case.html (дата звернення: 11.03.2017).

50 Тихомиров Ю. А. Публичное право : учебник. М. : Издательство БЕК, 1995. с. 30.

для потреб загального значення. Такий самий публічний характер має і діяльність органів місцевого самоврядування щодо справляння податкових платежів. Вона спрямована на задоволення місцевих інтересів, які мають загальне значення для певної території, забезпечує формування муніципальних коштів з цією метою.[51] О.М. Федорчук зазначає, що платником податків може бути фізична особа, на яку відповідно до законів України покладено обов’язок сплачувати податки і збори (обов’язкові платежі) в порядку та на умовах, що забезпечують ефективний захист прав і свобод.[52] До того ж слушною є позиція такого науковця, як С.Г. Зицик, стосовно категорії ефективності в податкових правовідносинах, яка цілком може бути прийнятною для платників податку на доходи, а саме: «платниками податків (обов’язкових платежів) є фізичні особи, на яких згідно із законами України покладено обов’язок сплачувати податки і збори (обов’язкові платежі) в порядку та на умовах, що забезпечують їх ефективне використання і розподіл та гарантують захист конституційних прав і свобод».[53]

Теорію публічних вигод можна співвіднести з аксіологічною концепцією праворозуміння через трансформацію природних прав та свобод індивіда в обов’язок оплачувати державні витрати на забезпечення цих прав та свобод. Іншими словами: держава – це суспільство; суспільство – це окремо визначені індивіди (людина незалежно від її політико-правового зв’язку з державою); публічні вигоди – це стан забезпеченості природних прав та свобод індивіда; податковий обов’язок – це похідне явище від природних прав та свобод; податкове зобов’язання – це пропорційна плата кожного індивіда за спожиті всім суспільством публічні вигоди за певну одиницю часу.

Отже, платник податків на доходи, відповідно до аксіологічної концепції праворозуміння – це окремо визначений індивід, що є складовою частиною

[51] Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник. [Електронний ресурс]. К. : Прецедент; Моя книга. 2006. 448 с. [Електронний ресурс]. URL: http://uristinfo.net/finansovoe-pravo/120-lk-voronova-finansove-pravo-ukrayini/3168-zmistovij-modul-iii-tema-11-pravovi-osnovi-opodatkuvannja.html (дата звернення: 11.03.2017).

[52] Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Нац. акад. держ. податк. служби України. Ірпінь, 2003. с. 11.

[53] Зицик С. Г. Особливості адміністративно-правового статусу платників податків. Юридический вестник. 2010. № 3. с. 43.

організованого у форму держави суспільства та отримує публічну вигоду від держави у вигляді забезпечення належних умов для реалізації своїх природних прав та свобод, у зв'язку з чим сплачує грошові кошти у формі податків в двох межах: здатності їх платити, виходячи зі своїх доходів та виходячи з реальних потреб держави щодо забезпечення належного виконання державою своїх основних функцій.

Стосовно аксіологічної концепції праворозуміння необхідно додатково зауважити, що наукові положення цієї концепції актуальні для пояснення в ретроспективі природи виникнення та розвиток правових норм та правовідносин в суспільстві, враховуючи те, що на даному еволюційному етапі будь-яке суспільство організовано у форму держави або державоподібного утворення, то ця концепція суперечить науковим положенням всього публічного права, яке розглядає державу, як об'єктивно існуючу реальність. Сучасні наукові положення базуються здебільшого на нормативістській концепції праворозуміння, відповідно до якої джерелом прав та свобод людини та громадянина є закон. Тобто, людина володіє правами з волі держави – публічної адміністрації.

1.2.2. Соціологічна концепція праворозуміння правової категорії «платник податку на доходи»

Соціологічна концепція праворозуміння характерна здебільшого для приватно-правових відносин. Правова природа оподаткування фізичних осіб, на ранніх етапах наукового розвитку розглядалась та обґрунтовувалась науковцями XVIII – XIX ст. з позиції приватно-правових відносин. Соціологічна концепція базується на тому, що джерелом права і формою його буття є суспільні відносини. При такому підході правом визнається його функціонування, реалізація, його «дія в житті». Соціологічний підхід до права так само, як і аксіологічний, заснований на розмежуванні права і закону, «права у книгах» і «права у житті». Закони можуть бути не затребувані суспільством, можуть бути неефективними і навіть непотрібними. Такі закони не визнаються формою

існування права. Справжнє право, «живе право» – це правопорядок, це реально існуюча в суспільстві система правових відносин. Поняття правовідносин є ключовим для соціологічного підходу до права.[54]

Фінансові відносини завжди існують лише на підставі та в порядку визначеному державою, оскільки від них залежить функціонування держави, як суверенного політико-правового утворення, а тому вони існують лише у формі правовідносин. Фінансові правовідносини – це врегульовані нормами фінансового права суспільні відносини з приводу мобілізації, розподілу та використання грошових коштів держави. Податкові правовідносини є різновидом фінансових правовідносин, які пов'язані з однієї сторони з відчуженням грошових коштів фізичних та юридичних осіб, а з іншої – необхідністю формування дохідної частини державного та місцевих бюджетів.

В.І. Гуреєв зазначає, що податкові відносини – це владні відносини, спрямовані на вилучення частини доходу у фізичних та юридичних осіб (платників податків) з метою наповнення відповідного бюджету.[55] Обов'язок зі сплати податків носить публічно-правовий характер та є правовідношенням між платником податків і державою, як суб'єктом суверенної влади.[56]

Тобто, податкові правовідносини поєднують в собі як приватний так і публічний інтерес – забезпечення належних умов соціально-економічного розвитку населення та фінансової стабільності держави й територіальних громад.

Податкові правовідносини мають такі ж ознаки що і фінансові. По-перше, вони виникають на підставі фінансово-правової норми, як форми їх реалізації. По-друге, мають владний характер, який по своєму змісту виражає інтереси держави. При цьому податкові правовідносини мають свої специфічні характеристики, обумовлені предметом і методом правого регулювання, – вони

---

54 Крестовська Н. М., Матвєєва Л. Г. Теорія держави і права : елементарний курс. [Електронний ресурс]. 2-е вид. Х. : ТОВ «Одіссей», 2008. 432 с. [Електронний ресурс]. URL: http://studies.in.ua/krestovska-nm-teorija-derzhavy-i-prava/1528-rozdl-10-osnovn-koncepcyi-pravorozumnnya.html (дата звернення: 11.03.2017).

55 Гуреев В. И. Правовые проблемы совершенствования налоговой системы России : автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра юрид. наук. М., 1999. с. 57.

56 Гуреев В. И. Правовые проблемы совершенствования налоговой системы России : автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра юрид. наук. М., 1999. с. 66.

виникають і розвиваються в сфері мобілізації фінансових ресурсів до централізованих та децентралізованих фондів коштів держави, є формою реалізації публічних інтересів і розглядаються, як публічно-правові відносини.[57]

Структура податкових правовідносин складається з суб'єкту, об'єкту та змісту. Змістом податкових правовідносин є власне сплата загальнообов'язкових платежів. Суттю самої сплати таких платежів (змістом правовідносин), на думку О.М. Федорчука є обов'язкові платежі, що сплачуються суб'єктами господарювання в порядку і на умовах, що забезпечують ефективне здійснення господарської діяльності, а стосовно фізичних осіб в порядку і на умовах що забезпечують ефективний захист їхніх прав і свобод.[58] С.Г. Зицик зазначає про забезпечення їх ефективного використання і розподілу та гарантування захисту конституційних прав і свобод.[59] Об'єктом правовідносин є грошові кошти, що надходять до державного бюджету та місцевих бюджетів у вигляді загальнообов'язкових платежів.

Серед науковців існують різні погляди на зміст та структуру правової дефініції «суб'єкт податкових правовідносин». М.П. Кучерявенко,[60] О.П. Орлюк[61] та Н.І. Хімічева[62] цю дефініцію визначають, як суб'єкт податкового права, що реалізує свою правосуб'єктність. Однак, найбільш повно відображає зміст цієї категорії Ю.А. Крохіна, згідно з якою суб'єктом податкових правовідносини є індивідуально-визначений реальний учасник податкових правовідносин. Вступаючи в податкові правовідносини, суб'єкт податкового права набуває нових властивостей, стає суб'єктом (учасником) фінансових правовідносин, але не втрачає при цьому якостей, якими він володів до вступу в них. Статус суб'єкта (учасника) податкових правовідносин містить в собі певну

---

57 Якушкина Е. Е. Принудительное исполнение обязанности по уплате налога налогоплательщиком-организацией (финансово-правовой аспект) : дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук : 12.00.14. Воронеж, 2006. с. 17-18.

58 Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Нац. акад. держ. податк. служби України. Ірпінь, 2003. с. 11.

59 Зицик С. Г. Особливості адміністративно-правового статусу платників податків. Юридический вестник. 2010. № 3. с. 43.

60 Кучерявенко Н. П. Налоговое право. Х. : Консум, 1998. с. 70.

61 Орлюк О. П. Фінансове право : навч. посіб. К. : Юрінком Інтер, 2003. с. 254.

62 Химичева Н. И. Субъекты советского бюджетного права / под ред. В. М Манохина. Саратов : Изд-во Сарат. ун-та, 1979. с. 49.

правову характеристику, стан відносно права. Перехід (трансформація) суб'єкта права в суб'єкт правовідносин пов'язаний з процесом перетворення можливості в дійсність, показує діалектичну природу названих понять і відображає матеріальні та процесуальні аспекти встановлення, введення та справляння податків. Суб'єкт податкового права стає учасником податкових правовідносин шляхом виконання приписів податкових норм, тобто шляхом правореалізації.[63]

Позиції науковців щодо внутрішньої будови (структури) відрізняються в частині включення до її складу держави, територіальних громад, банків та податкових агентів та збігаються в частині фіскальних органів та платників податків (позиції Д.В. Вінницького,[64] Я.О. Берназюка,[65] А.В. Бризгаліна,[66] М.О. Перепелиці,[67] Ю.І. Турянського[68]). На наш погляд, суб'єктів податкових правовідносин доцільно розділити на чотири групи: держава та територіальні громади, фіскальні органи, платники податків та податкові агенти виходячи з наступного.

До державного суверенітету належить виключне право на встановлення податків, реалізувавши яке держава визначає свою територію відповідною податковою юрисдикцією. І.М. Мусійчук зазначає «податкову юрисдикцію держави можна визначити як право держави, що ґрунтується на її державному суверенітеті, регулювати податкові правовідносини шляхом прийняття нормативних актів, обов'язкових на всій її території і визначати коло осіб, що підлягають оподаткуванню в цій державі, та справляти податки з цих осіб».[69] У зв'язку з чим, держава, за замовченням є суб'єктом податкових правовідносин.

Одночасно з державою, територіальні громади наділені правом на встановлення місцевих податків, у зв'язку з чим також породжують податкові

---

63 Крохина Ю. А. Налоговое право. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. с. 110.

64 Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. М. : Издательство НОРМА, 2000. с.31.

65 Берназюк Я. О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2004. с. 149.

66 Брызгалин А. В. Налоги и налоговое право : учеб. пособ. / под ред. А. В. Брызгалина. М. : Атлантика-Пресс, 1997. с. 131.

67 Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. Х. : Б. в., 2001. с.18.

68 Турянський Ю. І. Суб'єкти оподаткування та їхні функціональні податкові повноваження. Збірник наук.-техн. праць. Національний лісотехнічний університет України, 2009. Вип.19.10. С. 246.

69 Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. 188 с.

правовідносин в межах своєї території – місцевої податкової юрисдикції, тобто беззаперечно є суб'єктами податкових правовідносин. Задля забезпечення реалізації суверенного права держави на стягнення загальнообов'язкових платежів у відповідній податковій юрисдикції (загальнодержавної або місцевої), держава створює фіскальні органи та наділяє їх частиною свого суверенітету шляхом закріплення за ними відповідних владних функцій. Тобто, фіскальні органи функціонують задля участі в податкових правовідносинах. Владно-майновий характер податкових правовідносин визначає юридичне положення суб'єктів у конкретному податковому правовідношенні. При цьому фіскальний орган, виступаючи від імені держави, наділений визначеними повноваженнями. Інший суб'єкт виконує в основному юридичний обов'язок по встановленим для нього правилам поведінки (сплата податку, надання звітності).[70]

Платник податків – це суб'єкт податкових правовідносин, на якого спрямований владно-майновий вплив держави, що проявляється у вигляді обов'язку зі сплати податків. Обов'язок платників податків внести до відповідного бюджету певну суму і в передбачені терміни є основним змістом податкових правовідносин,[71] виходячи з цього, платник податків - це особливий правовий статус особи, на яку відповідно до закону покладено такий обов'язок.[72]

Ступінь владно-майнового впливу держави на платників податків не є однаковим та залежить від їх резидентського статусу. Вплив держави на резидентів – платників податку на доходи обумовлений поширенням на них державної персональної податкової юрисдикції і проявляється з одного боку в додатковому обов'язку – сплати податку також з іноземних джерел походження доходів, з іншого боку в додаткових правах – право на податкову соціальну пільгу, знижку. Вплив держави на нерезидентів – платників податку на доходи є обмеженим, оскільки податкова юрисдикція держави поширюється не на

---

70 Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. М. : Издательство НОРМА, 2000. с. 17.

71 Химичева Н. И. Налоговые правоотношения. Субъекты налогового права, их права и обязанности. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2012. С. 391.

72 Крохина Ю. А. Правовой статус налогоплательщиков и плательщиков сборов. Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2004. С. 232.

фізичних осіб, а на їх доходи і проявляється з одного боку в обмеженому обов'язку – сплати податку з доходу джерелом походження якого є територія держави, з іншого в обмежених правах.

Стосовно цього, І.М. Мусійчук зазначає, що «нерезидент – суб'єкт податкових правовідносин – суб'єкт, який має особливий податково-правовий зв'язок з державою, що полягає у розповсюдженні податкової юрисдикції держави на доходи цієї особи, отримані лише на її території на підставі умов, що визначаються національними та міжнародно-правовими нормами, інкорпорованими до національного законодавства».[73]

Окремо від цих трьох груп потрібно розглядати таких суб'єктів податкових правовідносин, як податкові агенти, оскільки вони за своїм правовим статусом мають подвійну правову природу – фіскальних органів (мають схожі функції з органами державної фіскальної служби) та платника податку (мають спеціально законодавчо визначені обов'язки та права платника податку на доходи).

Отже, відповідно до соціологічної концепції праворозуміння платником податку, у тому числі на доходи, є учасник податкових владно-майнових правовідносин, правовий статус якого залежить від резидентського статусу особи та відповідного ступеню управлінського впливу держави на нього.

1.2.3. Нормативістська концепція праворозуміння правової категорії «платник податку на доходи»

Сутність нормативістського (юридико-позитивістського) підходу до права передається формулою «право є закон». Прихильники такого праворозуміння ототожнюють право та закон, а єдиним джерелом права вважають державну волю. На думку позитивістів, право є сукупність встановлених і забезпечених державним примусом загальнообов'язкових норм. Поняття норми є ключовим для цього підходу до права.[74]

---

[73] Див. Мусійчук І.

[74] Крестовська Н. М., Матвєєва Л. Г. Теорія держави і права : елементарний курс. [Електронний ресурс]. 2-е вид. Х. : ТОВ «Одіссей», 2008. 432 с. [Електронний ресурс]. URL: http://studies.in.ua/krestovska-nm-teorija-

У цьому напрямку доктринальних розробок стосовно правової категорії «платник податку на доходи» акцент робиться на її характеристиках із позицій юридичного позитивізму: формальна визначеність, точність, однозначність правового регулювання. Основною одиницею юридичної мови є юридичний термін, який представляє собою слово або словосполучення, вжите в правничій мові «як засіб юридичної техніки, за допомогою якого виражається і закріплюється зміст нормативно-правових приписів держави».[75]

Відповідно до нормативіської (позитивіської) концепції праворозуміння, правова категорія платника податків на доходи та відповідна дефініція, що з неї виділяється науковцями, ґрунтується на законодавчому визначенні цього терміну.

В українському законодавчому просторі термін платник податку на доходи, в історіографічному контексті, пройшов тривалий еволюційний шлях. Нормативно-правове визначення терміну залежало від конструкції податку в частині суб'єктного складу та принципів оподаткування осіб та об'єктів.

Податкової юрисдикції України не існувало до 90-х років XX ст. Російська Імперія поширювала свою податкову юрисдикцію на всю свою територію, окрім Великого Князівства Фінляндського. На території України, податкові правовідносини щодо справляння податку на доходи вперше виникли на підставі «Положення про державний прибутковий податок» введеного в дію Законом від 06.04.1916 р. (надалі – Положення 1916 року).[76]

Відповідно до ст. 1 Положення 1916 року платниками податку визнавались: «російські піддані, за виключенням тих, що не мали постійного місця проживання в Імперії, які проживають більше двох років підряд в Великому Князівстві Фінляндському або за кордоном; фінляндські громадяни

---

derzhavy-i-prava/1528-rozdl-10-osnovn-koncepcyi-pravorozumnnya.html (дата звернення: 11.03.2017).

75 Шемчушенко Ю. С. Юридична енциклопедія : в 6 т. / редкол. : Ю. С. Шемчушенко (відп. ред.) та ін. К. : Укр. енцикл., 1998. Т. 6 : Т – Я, 2004. 768 с.

76 Закон 6-го апреля 1916 г. О государственном подоходном налоге; Закон 13 мая 1916 г. О налоге на прирост прибылей. [Електронний ресурс]. Одесса : Практическое правоведение, 1916. 60 с. [Електронний ресурс]. URL: http://elib.shpl.ru/ru/nodes/22067-rossiya-zakony-i-postanovleniya-zakon-6-go-aprelya-1916-g-o-gosudarstvennom-podohodnom-naloge-zakon-13-maya-1916-g-o-naloge-na-prirost-pribyley-odessa-1916#page/14/mode/inspect/zoom/4 (дата звернення: 11.03.2017).

або іноземні піддані, що мають постійне місце проживання або постійно перебувають більше одного року; товариства, компанії, що отримують дохід в будь-якій формі та від будь-якого джерела». Статтею восьмою Положення 1916 року визначались платниками податку з доходів, джерелом походження яких є територія Імперії: піддані, що не мали постійного місця проживання (окрім підданих Великого Князівства Фінляндського) більше ніж два роки підряд в Великому Князівстві Фінляндському або закордоном; громадяни Фінляндії або іноземні піддані; акціонерні товариства та компанії Фінляндії або інших держав. На законодавчому рівні платниками податку (в частині оподаткування фізичних осіб) визнавались піддані держави та іноземні піддані, що мають місце постійного проживання або постійно перебувають на території держави з усіх джерел доходів. Піддані держави або іноземні громадяни, що не мали постійного місця проживання сплачували податок лише з джерел походження яких була територія держави. Тобто, при визначенні правового статусу платників податків застосовувався принцип резидентства. Цей нормативно-правовий акт «існував в часи революції, але фактично жодного разу не був виконаний в повному обсязі, а в 1921 році дія його була припинена».[77]

В часи нової економічної політики (в 20-х роках XX ст.), на території Радянського Союзу була створена «всесоюзна» податкова юрисдикція. Правовий статус платників податку на доходи був мінливим, залежно від зміни законодавства (декрети від 16.11.1922, від 20.06.1923, від 12.11.1923). «Наприкінці 1924 року був розроблений новий проект прибуткового податку з врахуванням недоліків попередніх редакцій декретів».[78] Його особливі риси:

– платниками податку визнавались всі особи, що мають самостійні доходи та які проживають на території СРСР, акціонерні товариства та кредитні установи, правління яких знаходиться на території СРСР та допущені до операцій в СРСР представництва іноземних фірм. Тобто, правовий статус

[77] Соболев М. М. Очерки финансовой науки (общедоступные беседы). [Електронний ресурс]. Харьков : Пролетарий, 1925. с. 111. [Електронний ресурс]. URL: http://books.e-heritage.ru/book/10076789 (дата звернення: 11.03.2017).

[78] Соболев М. М. Очерки финансовой науки (общедоступные беседы). [Електронний ресурс]. Харьков : Пролетарий, 1925. с. 111. [Електронний ресурс]. URL: http://books.e-heritage.ru/book/10076789 (дата звернення: 11.03.2017).

платників податку визначався за принципом резидентства;

– прибутковий податок 1924 року «не представляв собою завершений тип західноєвропейського зразка; радянській владі доводилось брати до уваги відсталість господарюючих суб'єктів, із значним відсотком недосвідчених людей, з поширеністю господарств напівнатурального типу та господарств, що не мають жодного обліку доходів і витрат»;

– прибутковий податок в редакції 1924 року «мав будову у вигляді поєднання класного податку для спрощених типів господарств та прибуткового для економічно розвинутих господарств»;

– платники податку розподілялись на чотири групи:

1. особи, що отримують доходи від особистої трудової діяльності;

2. особи, що отримують дохід від особистої трудової діяльності від найму;

3. особи, що отримують дохід від володіння промисловими та торговельними підприємствами, будівлями, капіталами від орендованого майна та від інших нетрудових джерел доходу;

4. юридичні особи – акціонерні товариства та кредитні установи.[79]

До 1934 року, правовий статус платників податку на доходи (в частині фізичних осіб) визначався виключно за принципом територіальності походження доходів. Так, згідно п. «а» ст. 1 «Положення про державний прибутковий податок», затвердженого постановою ЦВК СРСР, РНК СРСР від 14.12.1927 р. обкладенню державним прибутковим податком підлягають за винятками, перерахованими в ст. 5, нижченаведені фізичні та юридичні особи:

а) фізичні особи з самостійним доходом від джерел, що знаходяться в межах Союзу РСР, що проживають як на території Союзу РСР, так і закордоном, незалежно від їх громадянства;

б) акціонерні товариства та товариства з обмеженою відповідальністю,

---

[79] Соболев М. М. Очерки финансовой науки (общедоступные беседы). [Електронний ресурс]. Харьков : Пролетарий, 1925. с. 111. [Електронний ресурс]. URL: http://books.e-heritage.ru/book/10076789 (дата звернення: 11.03.2017).

правління яких знаходиться на території Союзу РСР;

в) іноземні товариства. Частиною третьою ст. 11 цього Положення було встановлено, що фізичні особи, які проживають за кордоном, оподатковуються за місцем знаходження джерел свого доходу в межах Союзу РСР, а при декількох джерелах – за місцем знаходження головного з них.[80]

У всіх наступних змінах податкового законодавства Радянського Союзу в частині правового статусу платників податків на доходи, застосовувався виключно принцип територіальності походження доходів. Іншою особливістю законодавчих змін, було уникнення застосування юридичної термінології в частині визначення платників податків. Так, згідно ч. «а» ст. 1 «Положення про прибутковий податок з приватних осіб», затвердженого постановою ЦВК СРСР, РНК СРСР від 17.05.1934 р. прибутковим податком обкладаються: робітники і службовці, кустарі, ремісники та інші громадяни, які мають самостійні джерела доходу на території Союзу РСР.[81]

Подальші зміни законодавства стосувались розширення та уточнення переліку платників податку на доходи. Л.К. Воронова, аналізуючи Указ Президії Верховної Ради СРСР «Про прибутковий податок з населення» від 30.04.1943 р. (яким врегульовувались правовідносини зі сплати податку громадянами СРСР) [82] (надалі – Указ 1943 р.) зазначає, що «податок стягується з громадян, які мають самостійні джерела доходів на території СРСР. Суб’єктами прибуткового податку є: робітники, службовці і особи, що обкладаються на однакових з ними підставах; літератори і працівники мистецтва; лікарі, адвокати, викладачі та особи, які займаються приватною практикою; кустарі, ремісники і особи, що прирівнюються до них по обкладанню, а також всі громадяни за доходами від

---

80 Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 14.12.1927 «Положение о государственном подоходном налоге». [Електронний ресурс]. URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ESU;n=25839 (дата звернення: 11.03.2017).

81 Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 17.05.1934 «Постановление об утверждении положения о подоходном налоге с частных лиц». [Електронний ресурс]. URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_3991.htm (дата звернення: 11.03.2017).

82 Указ от 30.04.1943 «О подоходном налоге с населения». Ведомости Верховного Совета СССР. [Електронний ресурс]. 1943. №17. [Електронний ресурс]. URL: https://ru.wikisource.org/wiki/%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D1%86%D0%B0:Sbornik_zakonov_1938-1956.djvu/360 (дата звернення: 11.03.2017).

сільського господарства в містах».[83]

Законодавчі зміни у визначенні терміну «платник податку» відбулись на початку 80-х років. Із зміною в 1983 році редакції п.1 Указу 1943 р.,[84] яким було встановлено, що громадяни СРСР, які отримують доходи на території СРСР, сплачують прибутковий податок з населення. Аналіз даної норми свідчить, що правовий статус платників прибуткового податку також визначався за принципом територіальності походження доходів.

Однак, відповідно до ч. 1 ст. 8 Указу 1943 р. (зі змінами та доповненнями), доходи, отримані за кордоном громадянами СРСР, що постійно проживають на території СРСР, обкладаються прибутковим податком відповідно до цього Указу. Тобто, правовий статус платника податків, в частині оподаткування доходів з іноземних джерел, залежав від фактичного постійного проживання на території держави.

В цьому контексті варто зазначити, що громадяни іноземних держав та особи без громадянства сплачували прибутковий податок на підставі ст. 6 Указу Президії Верховної Ради СРСР «Про прибутковий податок з іноземних юридичних та фізичних осіб» від 12.05.1978 р. (надалі – Указ 1978 р.)[85] в порядку та в розмірах (ставках), визначених Указом 1943 р. (зі змінами та доповненнями). Цікавою особливістю, з позиції законодавчої техніки, є те що, Указ 1943 р. (зі змінами та доповненнями) містив відсилочну норму (абз. 2 ст. 8), відповідно до якої оподаткування іноземних громадян здійснювалось згідно з Указом 1978 р., який в свою чергу не врегульовував питання оподаткування фізичних осіб – іноземців, а містив норму (ст. 6), яка відсилала в цій частині до загальних положень Указу 1943 р. (зі змінами та доповненнями).

Вартим уваги є п. 7 Указу 1978 р., відповідно до якого, з метою усунення

---

83 Воронова Л. К. Радянське фінансове право. [Електронний ресурс]. К. : Вища школа, 1973. с. 119. [Електронний ресурс]. URL: http://www.library.univ.kiev.ua/ukr/elcat/new/detail.php3?doc_id=21918 (дата звернення: 11.03.2017).

84 Указ от 30.04.1943 Президиума Верховного Совета СССР «О подоходном налоге с населения» в редакции от 20.10.1983. [Електронний ресурс]. URL: http://www.economics.kiev.ua/download/ZakonySSSR/data04/tex16420.htm (дата звернення: 11.03.2017).

85 Конюхова Т.В. Сборник по финансовому законодательству / под. ред. Т. В. Конюховой. М. : Юрид. лит., 1980. с. 320.

подвійного оподаткування або взаємного звільнення від податків і зборів справляння їх з іноземних юридичних і фізичних осіб може бути припинено або обмежено відповідно до угод, укладених СРСР з іноземними державами. Між СРСР та іншими договірними країнами, зокрема Республікою Кіпр, Італійською Республікою існували двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування, що базувались на Модельній конвенції, в яких правовий статус фізичної особи – платника податків договірної держави не залежав від її громадянства. Громадянство фізичної особи, це лише один з критеріїв визначення резидентського статусу платника податків.

Фактично міжнародними договорами, які були частиною внутрішнього (національного) законодавства був закріплений принцип резидентства, у зв'язку з чим, правовий статус платника податків СРСР, відповідно до внутрішнього податкового законодавства визначався виходячи з принципу територіальності походження доходів (об'єктів оподаткування), а відповідно до міждержавних угод про уникнення подвійного оподаткування за принципом резидентства дія якого спрямована, як на суб'єктів (резидентів та нерезидентів), так й на об'єкти оподаткування.

Загалом, в часи існування Радянського Союзу, правове регулювання публічних фінансових відносин було формальним, проаналізувавши яке, не виникає сумнівів у об'єктивних причинах розвалу цієї держави. З цього приводу, О.О. Головашевич дуже вдало зазначає, що реформи законодавства, які проводились в часи СРСР, навіть у постановочному аспекті не торкалися питання про оподаткування. Такий підхід впродовж тривалого часу не дозволяв ефективно використовувати всі можливості податкових важелів, негативно відображався на економічній ситуації та не сприяв розвитку держави. Відомі вчені з цього приводу висловлювали свої конструктивні пропозиції, привертали увагу до необхідності визначити як єдині принципові засади формування фінансової системи, правові форми її дії, так і потреби вдосконалити систему обов'язкових платежів з населення. У своїх працях науковці застерігали від

різних видів деформацій у напрямках цієї діяльності.[86]

У 1990 році, принцип територіальності походження доходів був замінений принципом резидентства. Відповідно до ст. 1 Закону СРСР «Про прибутковий податок з громадян СРСР, іноземних громадян та осіб без громадянства» від 23.04.1990 р. № 1443-1, платниками прибуткового податку в СРСР є громадяни СРСР, іноземні громадяни та особи без громадянства (надалі «громадяни»), як ті, що мають, так й ті що не мають постійного місця проживання в СРСР. До громадян, що з метою оподаткування прирівнюються до осіб, що мають постійне місце проживання в СРСР, відносяться громадяни, що знаходяться в СРСР більше ніж 183 дні в календарному році.[87]

За два місяці до проголошення незалежності України, Верховна Рада Української РСР прийняла Закон Української РСР «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-XII (надалі – Закон № 1251-XII),[88] яким визнала податкову політику виключним правом Української РСР, що проводиться в республіці самостійно (ч. 1, ст. 1). Наслідком чого, «всесоюзна» податкова юрисдикція припинила свою дію на території Української РСР так само, як і персональна податкова юрисдикція СРСР.

Законом Української РСР «Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства» від 05.07.1991 р. № 1306-XII (надалі – Закон № 1306-XII)[89] було визначено територію Української РСР, її континентальний шельф та виключну (морську) економічну зону своєю податковою юрисдикцією та поширено персональну податкову юрисдикцію держави на осіб, що постійно проживають на її території (ч. 1, ч. 2 ст. 2).

---

86 Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Головашевич Олександр Олександрович ; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. - Х., 2008. - 20 с.

87 Закон СССР «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» от 23.06.1990, № 1443-1. [Електронний ресурс]. URL: http://www.economics.kiev.ua/download/ZakonySSSR/data01/tex10938.htm (дата звернення: 11.03.2017).

88 Закон Української РСР «Про систему оподаткування» від 25.06.1991, № 1251-XII . [Електронний ресурс]. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1251-12/ed19910625 (дата звернення: 11.03.2017).

89 Закон Української РСР «Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства» від 05.07.1991, № 1306-XII. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1306-12/ed19910705/print1453910737135959 (дата звернення: 11.03.2017).

Крім того, враховуючи, що персональна податкова юрисдикція Української РСР поширювалась на громадян інших союзних республік, що мали постійне місце проживання в Українській РСР, можна стверджувати про появу на території СРСР внутрішнього подвійного оподаткування, негативні наслідки якого частково усувались на підставі ч. 2 ст. 5 Закону № 1306-XII.

Так, ст. 1 Закону № 1306-XII визначалось, що платниками податку є громадяни Української РСР, СРСР, іноземні громадяни та особи без громадянства і в той же час робилась прив'язка до місця проживання таких осіб – «як ті, що мають, так і ті, що не мають постійного місця проживання в Українській РСР». До громадян – платників податків належали як громадяни Української РСР, так й громадяни СРСР, іноземні громадяни та особи без громадянства (ч. 1 ст. 1 Закону № 1306-XII).

Одночасно з цим, правовий статус громадян – платників податків залежав від їх місця постійного проживання і розподіляв на «громадян, які мають постійне місця проживання» (зобов'язані сплачувати податок з усіх джерел доходів) та на «громадян, які не мають постійного місце проживання» (зобов'язані сплачувати податок лише з доходів, джерелом походження якого є Українська РСР). В свою чергу, «громадяни, які мають постійне місце проживання» відрізнялись в своїх правах, у зв'язку з чим, їх можна розділити на дві підгрупи: «громадяни Української РСР, які мають постійне місце проживання» та «іноземні громадяни та особи без громадянства, які мають постійне місце проживання». Відмінність полягала лише в обсязі прав у цих двох підгрупах. До оподаткованого доходу представників другої підгрупи включались суми надбавок, виплачуваних у зв'язку з проживанням в Українській РСР, та суми, виплачувані для компенсації витрат на навчання дітей, харчування тощо; та не включались суми, які сплачувались до фондів державного соціального страхування і пенсійного забезпечення, суми компенсації витрат за наймання житлового приміщення і на утримання автомобіля для службових потреб, суми витрат на відрядження (ч. 1 ст. 24 Закону № 1306-XII). Також в цих підгрупах відрізнявся порядок обчислення та

сплати податку (ст. 26 Закону № 1306-XII).

Критерій постійного місця проживання платників податку визначався за допомогою обов'язкової умови перебування в Україні в цілому не менше 183 днів у календарному році (ч. 2 ст. 1 Закону № 1306-XII). Тобто, формальна наявність у платника податків постійного місця проживання не дозволяла віднести особу до громадян або іноземців, що мають постійне місце проживання, необхідною умовою було фактичне місцезнаходження протягом 183 днів на території Української РСР. Іншими словами, платником прибуткового податку визнавалась фізична особа, що мала постійне місце проживання, яке на той час визначалось «пропискою», та фактично перебувала протягом 183 днів за рік на території Української РСР.

Вказаний нормативно-правовий акт діяв лише один рік, однак заклав основи для побудови національного податкового законодавства. З положень Закону № 1306-XII яскраво вбачається перехідний період регулювання суспільних відносин в сфері оподаткування від радянського до західного зразка. Додатково можна зазначити, що Закон № 1306-XII не скасовано, він чинний, і його дія лише зупинена.

Зі здобуттям незалежності України, у зв'язку зі складним економічним становищем, в якому опинилась нова держава, Верховна Рада України в 1992 році зупинила дію Конституції України в частині законодавчого регулювання парламентом, крім інших, податкових відносин і передала ці повноваження Кабінету Міністрів України. З метою формування дохідної частини бюджету, Кабінетом Міністрів України був ухвалений Декрет «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.1992 р. № 13-92 (надалі – Декрет).[90] В цілому, Декрет містив аналогічні Закону № 1306-XII правові положення щодо регулювання відносин в сфері справляння прибуткового податку громадян, який був адаптований під нові суспільно-економічні умови.

На початку 90-х років в пострадянських державах у зв'язку з падінням

[90] Декрет «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.1992, № 13-92. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/13-92/ed19921226 (дата звернення: 11.03.2017).

обсягу валового внутрішнього продукту, негативним зростанням економічних показників і гіперінфляцією гостро стало питання виведення грошових потоків з тіні. Малий і частково середній бізнес були представлені фізичними особами – підприємцями, платниками прибуткового податку з діючою в той час високою (що досягала 40%) ставкою податку, яка змушувала бізнес уходити в тінь. Крім того, прогресивна ставка прибуткового податку з заробітної плати, разом з наявністю грошових коштів переважно в готівковій формі мотивували бізнес до сплати співробітникам заробітної плати прямо з каси, що в свою чергу створило новий тренд «зарплата в конверті», з яким й нині йде безуспішна боротьба.

Правовий статус платників податку відрізнявся лише в частині визначення постійного місця проживання. Відповідно до ч. 2 ст. 1 Декрету, постійне місце проживання визначалось як місце проживання платника податку в Україні в цілому не менше 183 днів у календарному році. За час дії Декрету до нього 28 разів вносились зміни, однак вони не стосувались законодавчого визначення терміну «платник податку».

Основною підставою для приведення національного податкового законодавства в частині правового статусу платників податку до цивілізованого (соціально-прийнятного) рівня було підписання Україною в 1996 році спочатку Європейської соціальної хартії від 18.10.1961,[91] а потім, в 1999 році, Європейської соціальної хартії (Переглянутої) від 03.05.1996 р. (надалі – Європейська соціальна хартія),[92] в п. 5 ст. 19 яких встановлено зобов'язання договірних держав на створення сприятливого режиму оподаткування для всіх осіб, що на законних підставах знаходяться на території держави та отримують дохід від трудової діяльності. Ця додаткова підстава була обумовлена наявністю ст. 15 в Декреті, відповідно до якої доходи громадян, що не мають постійного місце проживання на території України, у вигляді заробітної плати оподатковуються за ставкою 20% та без врахування пільг.

---

91 Європейська соціальна хартія від 18.10.1961. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_300/print1464161073893540 (дата звернення: 11.03.2017).

92 Європейська соціальна хартія (Переглянута) від 03.05.1996. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_062/print1459411534260332 (дата звернення: 11.03.2017).

Варто відразу наголосити, що у 2006 році Верховна Рада України ратифікувала Європейську соціальну хартію без визнання обов'язковими для України положення ст. 19.[93] Однак, пізніше, в 2014 році, Україна визнала обов'язковими положення даної норми, шляхом підписання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014, що була ратифікована Законом України від 16.09.2014 р. № 1678-VII. Статтею 17 цієї угоди закріплюється принцип недискримінації законно працевлаштованих працівників.[94]

Напрямок реформування податкового законодавства був визначений ч. 1, ч. 2 ст. 51 Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14.06.1994 р., ратифіковану Законом України від 10.11.1994 № 237/94-ВР,[95] відповідно до якої, з метою зміцнення економічних зв'язків, Україна «вживе заходів для забезпечення того, щоб її законодавство поступово було приведене у відповідність до законодавства Співтовариства». Крім того, загострення економічної конкуренції \наприкінці XX – початку XXI століть, що було пов'язане з розширенням ЄС, поставило більшість європейських країн перед необхідністю реформування своїх податкових систем,[96] наслідком чого вдалих сучасних прикладів визначення правової категорії «платник податку на доходи» в державах з ринковою економікою було вдосталь.

В 2004 році, з набуттям чинності Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889-IV (надалі – Закон № 889-IV)[97]

---

93 Закон України «Про ратифікацію Європейської соціальної хартії (переглянутої)» від 14.09.2006, № 137-V. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/137-16 (дата звернення: 11.03.2017).

94 Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 27.06.2014, що була ратифікована Законом України від 16.09.2014, № 1678-VII. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (дата звернення: 11.03.2017).

95 Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їхніми державами-членами від 14.06.1994, ратифікована Законом України від 10.11.1994, № 237/94-ВР. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/998_012/print1464161073893540 (дата звернення: 11.03.2017).

96 Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії реформування податкової системи» від 23.12.2009, № 1612-р. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1612-2009-%D1%80 (дата звернення: 11.03.2017).

97 Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003, № 889-IV. Відомості Верховної Ради

платниками податку на доходи визнавались всі фізичні особи, правовий статус яких залежав від їх резидентства. «Фізична особа – резидент – це фізична особа, що має місце проживання в Україні», а у випадках неможливості визначення резидентського статусу за допомогою місця проживання особи, то підлягали застосуванню додаткові правила, що визначались пп. 1.20.1 п. 1.20 ст. 1 Закону № 889-IV. нерезидентами визнавались фізичні особи, що не підпадали під визначення резидентів (пп. 1.20.2 п. 1.20 ст. 1 Закону № 889-IV).

В Україні було створено податкову систему, яка за своєю суттю та структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн. Закони з питань оподаткування було розроблено з урахуванням норм європейського податкового законодавства, а також аспектів податкової політики ГАТТ/СОТ та інших міжнародних економічних організацій.[98]

Однак, безсистемність податкового законодавства, значний обсяг і кількість внесених змін та доповнень до нормативно-правових актів істотно ускладнювало роботу контролюючих органів та негативно позначалося на діяльності суб'єктів підприємництва, а також знижувало привабливість національної економіки для іноземних інвесторів.[99] З метою внутрішньої узгодженості податкового законодавства України, 02.12.2010 р. був прийнятий Податковий кодекс України (надалі – ПКУ).[100] Норми Закону № 889-IV, в частині визначення законодавчого терміну «платник податку» стали джерелом ПКУ, в якому за тими ж правилами визначається резидентський статус фізичних осіб платників не лише податку на доходи, а всіх загальнодержавних та місцевих податків.

На законодавчому рівні, термін платник податку в широкому значені, визначається п. 15.1 ст. 15 ПКУ, відповідно до якої платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи

України. 2003. № 37. С. 308.

98 Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії реформування податкової системи» від 19.02.2007, № 56-р. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-%D1%80 (дата звернення: 11.03.2017).

99 Див. Розпорядження КМУ.

100 Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010, № 2755-VI : із зм. і доп. станом на 10.09.2015. Офіційний вісник України. 2010. Т. 1. № 92. С. 9.

(резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим кодексом. Платник податку на доходи – це фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні; податковий агент (п. 162.1 ст. 162 ПКУ).[101]

Отже, згідно з нормативіською (позитивіською) концепцією праворозуміння, правова дефініція «платник податку на доходи» ґрунтується на законодавчому визначенні цього терміна. Платником податку на доходи є фізична особа – суб'єкт податкового права, правовий статус якого визначається за принципом резидентства та на якого законодавчими нормами покладений обов'язок зі сплати податку на доходи фізичних осіб у відповідному до правового статусу обсязі.

Правова категорія «платник податку на доходи» має різну зовнішню форму, яка залежить від напрямку її дослідження або висхідних начал праворозуміння. Проте зміст цієї категорії однаковий і полягає в обов'язку сплатити податкові зобов'язання державі, з якою фізична особа безпосередньо пов'язана.

Враховуючи дефініції трьох сучасних концепцій праворозуміння, можна спробувати надати узагальнюючу (реальну) дефініцію правовій категорії «платник податку на доходи», відповідно до якої, платником податку на доходи є окремо визначений індивід – фізична особа, що є складовою частиною організованого у форму держави суспільства та отримує публічну вигоду від держави у вигляді забезпечення належних умов реалізації своїх природних прав та свобод, у зв'язку з чим держава здійснює владно-майновий вплив на особу у формі обов'язку компенсації цих державних витрати та на підставі якого породжуються податкові правовідносини; податковий обов'язок закріплений в

[101] Див. ПКУ.

законодавстві та залежить від обсягу отриманої публічної вигоди, який в свою чергу визначається за принципом резидентства.

Висновки до розділу 1

Досліджуючи категорію «платник податків на доходи», з врахуванням сучасних онтологічних концепцій праворозуміння, можна дійти до наступних висновків. Відповідно до аксіологічної концепції праворозуміння – це окремо визначений індивід, що є складовою частиною організованого у форму держави суспільства та отримує публічну вигоду від держави у вигляді забезпечення належних умов для реалізації своїх природних прав та свобод, у зв’язку з чим сплачує грошові кошти у формі податків.

Логічний ланцюжок можна провести так: держава – це суспільство; суспільство – це окремо визначені індивіди; публічні вигоди – це природні права та свободи індивіда; податковий обов’язок – це похідне явище від природних прав та свобод; податкове зобов’язання – це пропорційна плата кожного індивіда за спожиті всім суспільством публічні вигоди за певну одиницю часу.

Окремої уваги потребує те, що природньо-правова концепція праворозуміння не може бути застосована до всіх публічно-правових відносин в державі, оскільки держава, як апарат управління та примусу (у вузькому визначенні) побудована та обґрунтована, виходячи з нормативістської та частково соціологічної концепції праворозуміння. Держава наділена суверенітетом та в імперативному порядку породжує на своїй території податкову юрисдикцію, що поширюється на територію та на фізичних та юридичних осіб (персональна юрисдикція). Наслідком чого виникають податкові правовідносини (соціологічна концепція праворозуміння), які породжені правовими нормами у формі законів (нормативістська концепція праворозуміння).

Розділ 2. Правова природа податкового суверенітету та юрисдикції суверенного політико-правового утворення

Уперше термін «суверенітет» застосував французький філософ і юрист Жан Боден (Jean Bodin). Його вчення було викликане необхідністю подолання феодальної роздробленості європейських держав, усунення церковного повновладдя та гегемонії Священної Римської імперії. Верховна влада в державі в цю пору асоціюється перш за все з монархом, влада якого освячена Богом та який фактично є власником держави. З часом поступово змінюється акцент в розумінні суверенітету – від теократичного відбувається перехід до світського. Відбувається також відокремлення здійснення влади від власності на неї. Верховна влада починає асоціюватися не з конкретною особою, а з абстрактним за своїм характером інститутом – державою. У зв’язку з цим, потрібно вести мову саме про суверенітет держави, а не про суверенітет правителя. Важливим етапом у розвитку теорії суверенітету є поява концепції народного суверенітету. Її поява була неминучою, оскільки після того, як подолали виправдання існування верховної влади в суспільстві виключно волею Божою, з’явилась необхідність у новій її легітимації. Нове джерело суверенної влади було знайдено у вигляді народу.[102]

Погляди Жана Бодена щодо єдиного джерела верховної влади були розвинуті англійським філософом Томасом Гоббсом (Thomas Hobbes). Згідно з його думкою, людині, в її «природному стані», була властива агресивність, так звана характерна риса «війни всіх проти всіх». Однак потім людина переходить у «суспільний стан», що супроводжується укладанням «суспільного договору», який передбачав, зокрема, наявність механізму, що гарантує виконання положень цього «договору» і, відповідно, гарантує

[102] Гапотій В.Д. Теоретичні та практичні аспекти суверенітету народу, нації та держави. автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.01, Міністерство внутрішніх справ України 2005. С.8-9.

покарання для тих, хто порушить його положення. Як такий механізм Т. Гоббс пропонував розглядати суверена, що складається з колективного або одноосібного правителя. Для створення держави згідно з договором необхідно, щоб кожен громадянин був захищений від насильства з боку інших і не мав можливості завдавати шкоди іншим. Гарантом безпеки виступає держава, встановлена за участю розуму. Однак для досягнення спільної мети – миру і єдності – необхідна «єдина воля всіх» людей для надійної єдності, тому кожен член об'єднання повинен підпорядкувати власну волю «єдиній волі». Науковець Н.М. Ковалко, звертає увагу, що вищевказане твердження Т. Гоббса є занадто вузьким адже не тільки страх об'єднував людей у суспільство та державу. Люди за своєю природою завжди прагнуть до об'єднання та створення сприятливих умов життя. Т. Гоббс виокремив лише один фактор, однак не звернув уваги на багато інших і навіть більш важливих.[103]

Узагальнивши наукові позиції, номінальне визначення дефініції «суверенітет держави» можна надати наступним чином: це виключне право держави з формування внутрішньої та зовнішньої політики, яке обмежується лише суверенними правами інших держав. Формування реальної дефініції залежить від наукової площини дослідження цієї правової категорії. Зокрема онтологічних концепцій праворозуміння. У наведеному визначені застосовується поняття «виключне право», стосовно якого також точаться наукові дискусії. Вченими також вживається поняття «верховне право», за формою вони різні, але за суттю однакові. Так, науковець В.В. Бєлєвцева зазначає, що верховенство державної влади полягає в тому, що вона визначає весь механізм правових відносин у державі, встановлює загальний правопорядок, правоздатність, права й обов'язки державних органів, суспільних об'єднань, посадових осіб і громадян. Яскравим виразом верховенства державної влади є обов'язковість на всій території держави конституції та

[103] Ковалко Н.М. Правові погляди Томаса Гоббса на природу держави та суспільства: критичний аналіз. Право і суспільство. В.1 2017. С.15-21 [Електронний ресурс]. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2017/2_2017/part_1/5.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

інших законів, що видаються найвищими органами державної влади.[104]

В свою чергу, вчений В.Д. Гоптій звертає увагу, що суверенні права держави, в сучасних умовах, повинні бути необхідними та достатніми для виконання покладених на неї функцій. Вони не повинні бути надмірними, оскільки особливий статус держави надає й особливі можливості для зловживання з боку окремих політичних сил, які можуть опинитися при владі. Слід пам'ятати про те, що держава є політичною організацією громадянського суспільства, а отже, її права мають вторинний, похідний характер від суверенних прав народу.[105]

Досить розповсюдженою в юридичній науці є думка про те, що держава вже з самого моменту свого виникнення є суверенною. Такий підхід, на думку В.Д. Гоптія, є результатом абсолютизації ідеї суверенітету, розгляду її у відриві від історичного контексту виникнення та розвитку держави. З самого початку свого виникнення держава не мала виключної, переважної влади у суспільстві. Влада рабовласницької держави обмежувалась племінною та общинною організацією, владою рабовласника. Хоча держава санкціонує, підтверджує владу рабовласника, але вона не набуває внаслідок цього характеру влади, делегованої державою, а залишається владою, здійснюваною експлуататором самостійно і в своїх приватних інтересах. Феодальна держава обмежувалась владою церкви, корпорацій та окремих феодалів. Отже, не можна розглядати суверенітет як невід'ємну ознаку держави, інакше доведеться визнати, що рабовласницька та феодальна держави взагалі не були державами в дійсному значенні цього слова. Суверенітет є не абсолютною, а історичною категорією. Він виникає в часи абсолютизму та зберігає своє значення для сучасної держави. Державний суверенітет – це історично обумовлена політико-юридична властивість сучасної держави, що відображає її верховенство та рівень її самостійності у вирішенні внутрішніх питань і у взаємовідносинах з іншими

[104] Бєлєвцева В.В. Державний суверенітет, його ознаки та властивості. 2009. [Електронний ресурс]. URL: http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/15727/02-Byelyevtseva.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

[105] Гапотій В.Д. Теоретичні та практичні аспекти суверенітету народу, нації та держави. автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.01, Міністерство внутрішнх справ України 2005. С.14.

державами та міжнародними організаціями.[106]

Вчений Д.О. Гетманцев досліджуючи сучасні публічні фінансові відносини зазначає: «криза інституту сучасної держави стає дедалі очевиднішою як на міжнародній арені, так й в межах самої держави. Сучасні суверенні держави значно відрізняються від загальноприйнятих тверджень, які сформувалися за останні 400 років світової історії. Цей інститут влади, який колись витіснив усі інші центри впливу, що існували в XVI-XVII століттях та мали всі свої ефективні інструменти управління суспільством – від податків до ідеології – на даний час не витримує сучасних викликів. Ми живемо в епоху великої трансформації, яка привела до турбулентності політичних, соціальних та економічних процесів як на міжнародному, так і на національному рівнях».[107]

Науковець Н.В. Ткаченко зробивши аналіз рівнів суверенітету вказує, що однією з невід'ємних складових суверенітету держави є її економічний суверенітет, який є здатністю до самодостатнього стійкого та безпечного відтворення національної економіки як соціально-економічної цілісності. В свою чергу, невід'ємним елементом економічного суверенітету держави є фінансовий суверенітет, який означає право держави вводити на власній території податки та мита, забороняти або заохочувати ввезення чи вивезення капіталів, емітувати гроші, брати позики тощо. У складі фінансового суверенітету держави окремі вчені[108] виділяють фіскальний суверенітет, який означає повноваження держави здійснювати правове регулювання не лише податкових, але і тих правовідносин, що виникають у зв'язку зі встановленням інших видів бюджетних доходів. Стосовно цього, Н.Ю. Пришва зазначає, що на характеристику доходів як публічних не впливає чинник їх джерела формування. Це можуть бути і податки, і добровільні надходження, і плата за публічні послуги (адміністративні), що надаються суб'єктами публічного права.

---

106 Гапотій В.Д. Теоретичні та практичні аспекти суверенітету народу, нації та держави. автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.01, Міністерство внутрішнх справ України 2005. С.9-10.

107 Danil Getmantsev. Modern world: a new approach to the legitimacy of public finance. PUBLIC FINANCE: LEGAL ASPECTS Collective monograph. 2019. P. 17

108 Орлов, М. Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства / М. Ю. Орлов // Финансовое право. – 2006. – № 2. – С. 18-23.

Проте існують види доходів, які можуть надходити тільки до публічного фонду.[109] Ідеться про обов’язкові платежі, які є основним джерелом формування будь-якого публічного фонду. Інші дослідники[110] переконані, що фінансовий суверенітет держави ґрунтується на валютному, інвестиційному та банківському суверенітетах.[111]

Іншими словами, сучасні наукові позиції на внутрішню будову суверенітету держави, в частині відтворювальних майнових процесів, відображають наступну класифікацію: державний суверенітет > економічний суверенітет > фінансовий суверенітет > фіскальний суверенітет. Одночасно з цим, останній із перелічених видів суверенітетів, розглядають, як самостійний вид або з нього виділяють податковий суверенітет, до якого відносять мобілізацію не всіх видів грошових ресурсів до централізованих фондів коштів, а лише платежі податкового характеру. Враховуючи тематику даного дослідження, надалі буде аналізуватись саме цей вид суверенітету.

Однією з головних ознак сучасної держави, поряд з територією, населенням та публічною владою, є здатність породжувати податкові правовідносини. Податковий суверенітет держави – це визнане міжнародним співтовариством виключне право держави на породження податкових правовідносин на своїй території. Адже сучасна фінансова система держави ґрунтується не на надходженнях до публічних фондів коштів від реалізації сировини, або доходів від доменів чи регалій, а на оподаткуванні – всі державні інститути забезпечуються фінансовими ресурсами переважно з податкових надходжень. Таким чином, податковий суверенітет – це одна з головних ознак сучасної держави.

Суверенітет – це цілісне поняття, значення якого реалізується через три

---

[109] Пришва Н.Ю. Публічні доходи як фінансово-правова категорія / Н. Ю. Пришва // Проблеми законності. - 2010. - Вип. 111. - С. 146-153. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pz_2010_111_20 (дата звернення: 11.03.2019).

[110] Юрьева, Н. П. Национальный экономический суверенитет в условиях глобализации: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.01 / Н. П. Юрьева. – М., 2009. – 33 с.

[111] Ткаченко, Н. В. Фінансова політика як інструмент реалізації економічного суверенітету держави. Економічний аналіз, (20), 2015. 203-209. [Електронний ресурс]. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecan_2015_20_29.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

модальності: особисту, територіальну і функціональну. Поняття «юрисдикція» та «суверенітет» не є синонімами через їх причинно-наслідковий зв'язок: без суверенітету немає юрисдикції.[112] В обґрунтування вищенаведеної тези, науковець Ратсел Сільвестр Марта (Rutsel Silvestre J. Martha) посилається на рішення Комісії з загальних заяв у справі Cook v. Mexico, в якому суд зазначив, що «право держави стягувати податок становить невід'ємну частину його суверенітету».[113] Також науковець сформулював основне правило податкового суверенітету: «держава може тільки тоді прив'язати до себе осіб та об'єкти оподаткування з фіскальною метою, коли щодо них вона здійснює верховенство, або суверенітет, який, в свою чергу, може бути особистим, територіальним або функціональним».[114]

З точки зору суто міжнародного податкового права, всі фактори, що пов'язують платника податків з державою поділяються на дві групи, залежно від того, чи стосуються вони особистої або територіальної сфери державного суверенітету. Громадянство або фіскальна резиденція особи є єдиним фактором, що вказує на розповсюдження на цю особу особистого суверенітету держави (персональної податкової юрисдикції). Всі інші підпорядковують особу територіальній сфері державного суверенітету – це пов'язані фактори, що стосуються оподаткування доходів, наприклад, місцезнаходження джерела походження доходів, економічної діяльності особи тощо. У зв'язку з цим, фінансово-правовий зв'язок можна простежити, як через принцип резиденства, так й через принцип територіальності походження доходів – це дві основи для поширення фіскальної юрисдикції держави.[115]

Особистий суверенітет – це верховенство держави над його підданими (юридичними та фізичними особами), що складається з права поширити свої

---

112 Martha Rutsel Silvestre J. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 13.

113 George W. Cook (U.S.A.) v. United Mexican States. Reports of International Arbitral Awards, 1927. P. 593-598 [Електронний ресурс]. URL: http://legal.un.org/riaa/cases/vol_IV/593-598.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

114 Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016 ISBN 978-5-9908572-2-3. С. 55

115 Gadžo Stjepan. The Principle of «Nexus» or «Genuine Link» as a Keystoneof International Income Tax Law: A Reappraisal. INTERTAX, Volume 46, Issue 3. 2018. P.199. [Електронний ресурс]. URL: https://www.academia.edu/37911208/The_Principle_of_Nexus_or_Genuine_Link_as_a_Keystone_of_International_Income_Tax_Law_A_Reappraisal (дата звернення: 11.03.2019).

закони або застосувати юридичні наслідки для регулювання поведінки цих осіб, де б вони не знаходились. Цей юридичний зв'язок триває, навіть коли громадяни держави залишають її територію. Територіальний суверенітет передбачає верховенство державної влади над усіма особами та матеріальними благами, що знаходяться в межах її території. Функціональний суверенітет – зв'язок особи з державою, коли вона не володіючи повноцінним державним суверенітетом, проте здійснює обмежений, функціональний суверенітет. Функціональні суверенні права держава використовує на функціональному просторі, тобто зі змішаним режимом, який встановлюється згідно з міжнародним правом і може правомірно використовуватися суб'єктом права для будь-якої діяльності, дій або прав, тобто функцій. Функціональний суверенітет – відносно нове явище, результат діяльності держав на морському шельфі і розвитку морського права, а також роботи міжнародних організацій.[116]

А.А. Шахмаметьєв розкриває поняття податкового суверенітету через встановлення його співвідношення з податковою юрисдикцією держав. Так, податковий суверенітет держави є абсолютним та поширюється на всю її територію. Поза своєю територією держава володіє податковою юрисдикцією щодо осіб або об'єктів у випадках, якщо це передбачено міжнародним договором або ж якщо ці особи і об'єкти певним чином пов'язані з територією держави.[117]

Право держави стягувати податки є невід'ємним елементом її суверенітету. Податкові вимоги держави по відношенню до тих чи інших осіб, а також до доходів, отриманих такими особами, є наслідком податкового (або фіскального) суверенітету держави.[118] Юридичне обґрунтування права держави на стягнення податків і, відповідно, розподіл податкової юрисдикції між державами ґрунтуються на принципі суверенітету. Загалом держава сама визначає свої податкові права, проте стягнення податків в міжнародних

---

[116] Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016 ISBN 978-5-9908572-2-3. С. 55-56

[117] Шахмаметьев А. А. Международное налоговое право // Международные отношения. 2014. С. 8

[118] Орлов М.Ю. Налог и фискальный суверенитет государства // Публично-правовые исследования. 2006. Т. 1. С. 387

відносинах обмежене, з одного боку, міжнародним правом, а з іншого - можливостями держави щодо реалізації своєї юрисдикції. Так, згідно з міжнародним правом стягнення податків нелегітимно, якщо немає суттєвого зв'язку суб'єкта з державою.[119]

Професор Ф. Манн (F. Mann) сформулював визначення юрисдикції наступним чином: «Юрисдикція – аспект суверенітету, вона співіснує з ним і справді виникає в його силу, але в той же час їм й обмежена».[120] Так, Манн стверджує, що «юрисдикція повинна бути концептуально відокремлена від суверенітету, оскільки доктрина юрисдикції має справу з тим, наскільки і за яких обставин держава має право здійснювати регулювання, а суверенітет – це концепція, за допомогою якої юрисдикція може бути здійснена; юрисдикція – невід'ємна ознака суверенітету; юрисдикція – аспект суверенітету, вона відноситься до судової, законодавчої та адміністративної компетенцій».[121] В контексті оподаткування ця компетенція належить до встановлення податків і зборів, включаючи вирішення податкових спорів, а також до примусового виконання податкових зобов'язань.[122]

Стосовно поширення податкової юрисдикції держави на суб'єкти та об'єкти оподаткування, науковець Т.Е Рождєствєнская. зазначає, що в залежності від ступеню економічної зв'язку, що лежить в основі визначення податкової юрисдикції держав, виділяють два види податкових юрисдикцій: 1. якщо ступенем зв'язку є зв'язок між державою і особою (суб'єктом оподаткування), то мова йде про податкову юрисдикцію з резидентства або ж про державу резидентства (residence country); 2. у випадках, коли критерієм виступає зв'язок між державою і отриманим доходом (об'єктом оподаткування), то це податкова юрисдикція з джерела отримання доходу або держава – джерело доходу (source country).[123]

---

[119] Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016 ISBN 978-5-9908572-2-3. С. 67

[120] Mann F., The doctrine of Jurisdiction in International Law, III RdC 1964-I. P. 30.

[121] Martha Rutsel Silvestre J. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 13–14

[122] Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016 ISBN 978-5-9908572-2-3. С. 54

[123] Рождественская Т. Э., Гузнова Е. А. Российский и международные подходы к определению понятия

Іншими словами, податкова юрисдикція держави розповсюджується, як на суб'єктів, так й на об'єкти оподаткування. В першому випадку застосовується принцип резиденства, в другому принцип територіальності походження доходів. Ці два принципи взаємопов'язані, про що буде йти мова в наступних розділах даної роботи.

2.1. Співвідношення правових категорій «податковий суверенітет» та «податкова юрисдикція»

У докторальних джерелах фінансового права не існує єдиної позиції стосовно співвідношення податкового суверенітету та податкової юрисдикції держави. Розбіжності в поглядах полягають в тому, що ці правові категорії науковцями обґрунтовуються з різних позицій: як незалежні; як тотожні поняття або співвідносяться як загальне та конкретне. Так, А.І. Погорлецький визначає податковий суверенітет, як право держави, що діє як суб'єкт публічного права, вводити на території своєї юрисдикції (так званої фіскальної території) будь-які податки та здійснювати їх адміністрування. З цього визначення простежується ототожнення податкового суверенітету з податковою територіальною юрисдикцією.[124] Ратсел Сільвестр Марта розглядає податковий суверенітет та податкову юрисдикцію, як окремі категорії – у галузі міжнародного права чітко розрізняють поняття «суверенітет» і «юрисдикція». Серед учених, що вивчають міжнародні аспекти оподаткування, прийнято використовувати поняття «суверенітет в області оподаткування» (фіскальний суверенітет) і «юрисдикція в області оподаткування» (фіскальна юрисдикція) як взаємозамінні.[125] Але, все ж таки, ціла низка науковців притримується позиції, що податковий суверенітет та податкова юрисдикція співвідносяться, як загальне та конкретне. У зв'язку з такою невизначеністю, ця проблема потребує додаткового дослідження.

Безпосередню проблематику співвідношення податкового суверенітету та податкової юрисдикції досліджували: Л.І. Вдовічена, яка прийшла до

налогового резидентства. Актуальные проблемы российского права. 2017. № 3 (76). С. 95

[124] Погорлецкий А. И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности. СПб., 2006. С. 13

[125] Martha, R.S.J., The Jurisdiction to Tax in International Law, Kluwer, Deventer/Boston, 1989. Mausli -C.13

висновку, що податковий суверенітет і податкова юрисдикція виступають як взаємодоповнювальні та взаємозалежні категорії, котрі виступають частиною такої ознаки держави, як державний суверенітет;[126] Р.М. Лещенко здійснив класифікацію офшорних юрисдикцій, дослідив історію їх виникнення;[127] І.М. Мусійчук проаналізувала персональну податкову юрисдикцію держави.[128]На даний час відсутні комплексні дослідження співвідношення податкового суверенітету та податкової юрисдикції, що враховують міждержавні відносини та фінансово-правовий зв'язок фізичних та юридичних осіб з відповідними видами податкових юрисдикцій.

Саме поняття «податковий суверенітет» досить нечасто використовується в українській науково-правовій літературі. Причина тому – малодослідженість цієї ознаки держави й відсутність у правовій науці чіткого визначення даного поняття.[129] Для ґрунтовного розуміння правової категорії «суверенітет», варто звернути увагу на конституційні положення. Відповідно до ст. 5 Конституції України носієм суверенітету і єдиним джерелом влади в Україні є народ. Народ здійснює владу безпосередньо і через органи державної влади та органи місцевого самоврядування.[130]

З даної конституційної норми прослідковується прямий та безпосередній політико-правовий зв'язок між фізичними особами та державою. Держава – це особлива політико-правова форма організації суспільства, що створена з метою забезпечення належного рівня його існування та розвитку через функціонування відповідних соціальних інституцій. Іншими словами, першоджерелом та найвищою владою (суверену) на території України є народ, який організований у форму держави.

Однак, відповідно до ст. 74 Конституції України, народ, як носій

---

126 Вдовічена, Л. І. "Податковий суверенітет та податкова юрисдикція держави: співвідношення понять." Науковий вісник Чернівецького університету.–2007.–Вип 427: 89-94.

127 Лещенко Р. М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів: монографія. Юрінком Інтер.–2018. 316 с.

128 Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин: дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. 188 с.

129 Вдовічена, Л. І. "Податковий суверенітет та податкова юрисдикція держави: співвідношення понять." Науковий вісник Чернівецького університету.–2007.–Вип 427: 89-94.

130 Конституція України: офіц. текст, прийнятий на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. (із зм. і доп.). Парламентське видавництво. 2002. 87 с.

суверенітету України, обмежений в праві безпосередньо впливати на публічні фінанси. Якщо виходити з «букви закону», то можна дійти до висновку, що носієм державного суверенітету є народ України, який наділений верховним повним, виключним та безпосереднім правом на регулювання будь-яких відносин в державі, окрім податкових та бюджетних.

Ця теза відповідає позиції Конституційного Суду України, відповідно до якої народ, як носій суверенітету і єдине джерело влади в Україні, здійснюючи своє волевиявлення через всеукраїнський референдум за народною ініціативою, може приймати закони України, крім законів, прийняття яких на референдумі не допускається згідно з Конституцією України.[131]

З вищенаведеного можна побачити, що народ хоч і є носієм суверенітету і єдиним джерелом влади в Україні, але його суверенні правомочності обмежені.

Враховуючи дві антагоністичні позиції щодо найвищої влади в Україні, існує колізія народного та державного суверенітетів, зокрема в частині публічних фінансів. З позиції Л.І. Вдовіченої, фіскальний суверенітет – це володіння верховною державною владою повноваженнями по визначенню дохідних джерел держави, реалізація яких не залежить ні від інших держав, ні від суспільства. Іншими словами, реалізація принципу «фіскального суверенітету» означає абсолютну владу держави визначати дохідні джерела скарбниці, не будучи залежним від волі платників або інших суб'єктів права.[132]

Якщо виходити з тематики даного дослідження, цілком очевидно, що податковий суверенітет – це потенційна можливість суверенного утворення на породження податкових правовідносин. До аналогічного висновку дійшла Л.І. Вдовічена, яка зазначила, що у податковій системі держави податковий суверенітет реалізується в правах самої держави самостійно та в повній мірі приймати рішення про стягнення податків, визначати об'єкти оподаткування, коло платників податків, розміри податкових нарахувань, способи стягнення

---

[131] Рішення Конституційного Суду України від 16.04.2008 № 6-рп/2008. Офіційний вісник України. 2008 р., № 32, стор. 35.

[132] Вдовічена, Л. І. "Податковий суверенітет та податкова юрисдикція держави: співвідношення понять." Науковий вісник Чернівецького університету.–2007.–Вип 427: 89-94.

податків.[133]

Визначення меж податкового суверенітету - базова передумова і для розуміння меж здійснення податкової юрисдикції. У сучасній науці міжнародного права немає єдності думок щодо того, де закінчуються межі національної юрисдикції, а отже, немає й однакового розуміння питання про саму можливість здійснення екстериторіальної юрисдикції на підставі міжнародного права. Існує дві конкуруючі доктрини щодо меж податкової юрисдикції держав, засновані на різному розумінні державного суверенітету. Перша доктрина – необмежена юрисдикція держав, базується на рішенні у судовій справі Lotus Case, оскільки міжнародне право діє виключно з волі держав, то вони вільні встановлювати будь-яку юрисдикцію, яка явно не заборонена формальним міжнародним договором, або на основі загальноприйнятого принципу позитивного права.[134]

На цю доктрину спирається точка зору про те, що межі податкової юрисдикції держави не встановлені і що держава може здійснювати свій податковий суверенітет незважаючи на позиції інших держав. Друга доктрина – обмежена юрисдикція держав, відповідно до якої реалізація екстериторіальної податкової юрисдикції, яка представляє собою оподаткування фізичних і юридичних осіб, які перебувають за межами географічної території країни, неодмінно пов'язане з ризиком того, що дохід, зароблений платником податку, потрапить під юрисдикцію більш ніж однієї держави. Однак навіть серед прихильників обмеженого підходу немає єдності щодо природи таких обмежень і підстав для них.[135]

Юрисдикція – це сфера вольового впливу держави на відносини, що в ній відбуваються або які мають відбуватись з волі держави. Юрисдикція – це похідне правове явище від суверенітету держави, що полягає в здатності

---

[133] Вдовічена, Л. І. "Податковий суверенітет та податкова юрисдикція держави: співвідношення понять." Науковий вісник Чернівецького університету.–2007.–Вип 427: 89-94.

[134] S. S. Lotus (France v. Turkey) 1927 P.C.I.J. Publications of the Permanent Court of International Justice, Series A. № 10. Collection of Judgments. A.W. Sijthoff's Publishing Company. Leyden, 1927. URL: www.icj-cij.org/pcij/serie_A/A_10/30_Lotus_Arret.pdf

[135] Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016 ISBN 978-5-9908572-2-3. С. 56

держави поширювати владно-майновий вплив на фізичних та юридичних осіб, що безпосередньо пов'язані з державою. Податкова юрисдикція створюється з державної волі у формі загальнообов'язкових актів прямої дії з метою забезпечення функціонування державних інститутів.

Однак, на сучасному етапі розвитку, держави не обмежують дію податкової юрисдикції лише власною територією та громадянами. На відміну від громадянства – політико-правового зв'язку фізичної особи з державою, в сучасному світі податкові правовідносини ґрунтуються на принципі резиденства – фінансово-правовому зв'язку фізичної особи з певною податковою юрисдикцією.

Податкова юрисдикція поширюється на коло осіб та об'єктів. У зв'язку з цим, податкова юрисдикція держав поділяється на дві фундаментальні категорії: територіальні та особисті податкові юрисдикції. В основі першого підходу лежить право держави оподатковувати будь-які об'єкти, що знаходяться на її території; відповідно до другого підходу, держава стягує податки з осіб незалежно від того, знаходяться вони на території держави або за її межами. Територіальний рівень не бере до уваги особистість платника, оскільки правила оподаткування концентруються на принципі джерела, який визначає, наскільки дохід пов'язаний з територією держави. Особистий рівень базується на зв'язку між особою та державою.[136]

Іншими словами, територіальній рівень – це поширення податкової юрисдикції на територію держави, яка включає весь її геофізичний та цифровий простір, а саме: сухопутна територія, внутрішні води, виключна морська економічна зона, повітряний простір, цифровий простір, морські та повітряні судна. Територіальна податкова юрисдикція спрямована не на особу, яка отримує дохід, а на сам об'єкт, тобто незалежно від рівня відносин між особою та державою або ступенем присутності особи на території держави. Застосування даного типу юрисдикції зіштовхується з проблемою відсутності однакових правил визначення джерела доходу в національних законодавствах

[136] Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016 ISBN 978-5-9908572-2-3. С. 56

країн, що також ставить питання про проблему екстериторіальності. Ця проблема ускладнюється ще й відсутністю норм міжнародного звичаєвого податкового права, що стосуються делімітації правил джерела доходу, або правил і норм щодо віднесення доходу до певного платника податків. Використання принципу джерела неминуче призводить до подвійного оподаткування, якщо дохід нерезидента піддається оподаткуванню в іншій країні за принципом громадянства або резидентства.[137] Особистий рівень – поширення податкової юрисдикції держави на фізичних та юридичних осіб, що мають фінансово-правовий зв'язок з державою, зокрема:

- фізичні та юридичні особи – резиденти – мають обов'язок зі сплати обов'язкових платежів з усіх джерел доходу, незалежно від території їх походження (територія держави, територія третьої держави, міжнародна територія);

- фізичні та юридичні особи – нерезиденти – мають обов'язок зі сплати обов'язкових платежів з доходів, джерелом походження яких є лише територія держави.

Таким чином, податкова юрисдикція – фактична реалізація державного суверенітету щодо встановлення, зміни та припинення податкових правовідносин в межах суверенної території держави та осіб, що пов'язані з державою фінансово-правовим зв'язком.

Варто звернути увагу, що сучасна податкова юрисдикція держави не обмежується лише загальнодержавним рівнем оподаткування. В державах, у межах суверенної території, створюються податкові юрисдикції на різних рівнях: загальнодержавному, регіональному, місцевому. Доволі розповсюдженим явищем є створення спеціальних податкових юрисдикцій – оншорні/оффшорні податкові юрисдикції, експортно-виробничі, науково-технологічні зони тощо.

Окремої уваги потребують відносини в міжнародних економічних союзах. З поглибленням міждержавного економічного співробітництва виникла

---

[137] Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016. С.137. ISBN 978-5-9908572-2-3.

тенденція до гармонізації податкового законодавства держав, в межах економічних союзів.[138]

У сімдесятих роках минулого століття ЄС отримував власні фінансові ресурси у формі митних зборів, сільськогосподарських зборів та відсотка гармонізованої податкової бази податку на додану вартість у державах-членах. Національні внески, якими фінансувалися публічні фонди ЄС, безпосередньо після його заснування у 1957 році, тимчасово припинилися. Проте, на даний час, національними внесками, знову ж таки, фінансується 85 відсотків бюджету ЄС. У 2010 році Європейська Комісія запропонували наступні податки для для фінансування бюджету ЄС:

1. оподаткування фінансового сектора;

2. доходи від аукціону в рамках системи торгівлі викидами парникових газів;

3. збори, пов’язані з повітряним транспортом;

4. податок на додану вартість;

5. податок на енергію; 6. податок на прибуток підприємств.

У своєму останньому повідомленні в 2011 році Європейська Комісія запропонувала лише два податки: європейський податок на додану вартість та податок з фінансових транзакцій.[139]

Проблематика встановлення наднаціональним утворення власного оподаткування полягає в двох площинах: необхідності формування публічних фондів коштів та в обмежені податкового суверенітету держав-членів. Говорити про абсолютну або часткову втрату фіскального суверенітету передчасно. Держави-члени не втрачають щось безповоротно – вони отримують зворотнє фінансування, відповідно до затверджених програм. Класична абсолютна концепція державного податкового суверенітету більше не може бути

[138] Removing cross-border tax obstacles Organisation and practices in Member States’ tax administrations Specific Contract No10 TAXUD/DE/337 based on Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117 Final Report. [Електронний ресурс]. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/study_cross_border_tax_obstacles_final_report.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

[139] Auke R. Leen. An european tax the fiscal sovereignty of the member states vs. the autonomy of the european union. Електронний ресурс]. URL: https://openaccess.leidenuniv.nl/bitstream/handle/1887/19409/al_2012_04.pdf?sequence=1 (дата звернення: 11.03.2019).

адекватною для відносин в ЄС.[140]

В сучасному світі, податковий суверенітет держави може бути обмежений розповсюдженням наддержавної податкової юрисдикції, яскравим прикладом цьому є податкові правовідносини в Європейському Союзі.

Враховуючи вищенаведене, правових підстав ототожнювати податковий суверенітет та податкову юрисдикцію не існує, оскільки це принципово різні правові категорії. Податковий суверенітет – це лише загальний принцип, ознака держави та потенційна можливість суверенного утворення на породження податкових правовідносин на своїй території, а податкова юрисдикція – це фактична реалізація такої можливості у формі видання правових норм щодо встановлення обов'язкових платежів з метою формування дохідної частини публічних фондів суверенного утворення.

Але висновки про співвіднесення податкового суверенітету та податкової юрисдикції, як загальне та ціле також є передчасними. Справа не тільки в функціонуванні наддержавних утворень, а й в тому, що аналізуючи міжнародну політичну структуру світу, можна віднайти цілу низку територій, населення яких не володіє суверенітетом, але володіє власною податковою юрисдикцією. Одним з прикладів може бути Вільно асоційована держава Пуерто-Рико – державоподібне утворення, що знаходиться під протекторатом Сполучених Штатів Америки з власною податковою юрисдикцією. В даному випадку, податковий суверенітет та податкова юрисдикція є самостійними правовими категоріями, що не залежать одна від іншої.

Крім того, варто також звернути увагу на те, що доктрина держав континентального права, і доктрина держав англо-саксонського права вказують на однакові елементи при визначенні понять «юрисдикція» та «суверенітет».[141] Тобто, в західній науковій літературі, ці дві правові категорії можуть визначатися, як синоніми.

---

[140] Див. Auke R.

[141] Хлестова И.О. Проблемы юрисдикционного иммунитета иностранного государства: дис. ... д-ра юрид. Наук. М., 2003. с. 20-21

Отже, можна побачити, що податковий суверенітет – це виключне право держави на побудову власної фінансової системи. Податкова юрисдикція, це невід'ємна частина податкового суверенітету, яка характеризується фактичним розповсюдженням обов'язкових податкових норм, як на територію держави, так й на населення. В сучасному світі, податковий суверенітет окремої держави може бути обмежений розповсюдженням наддержавної податкової юрисдикції, яскравим прикладом цьому є податкові правовідносини в Європейському Союзі.

В українському законодавчому просторі на даний час відсутні легальні дефініції понять «податкова юрисдикція» та «податковий суверенітет». Проте наявні спроби їх тлумачення. Так, відповідно до ст. 5 проекту Закону України «Про податковий суверенітет України та офшорні компанії» від 12.04.2016 р. № 4380 (надалі – проект закону) податковий суверенітет складається із сукупності її виключних прав на запровадження, зміну та скасування національних податків у межах власних податкових юрисдикцій, включаючи надання, зміну та скасування податкових пільг, прав на вирішення будь-яких податкових суперечок, прав на встановлення юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства та інших прав на адміністрування податків, які випливають із змісту загального (політичного) суверенітету країни.[142]

Тобто, в проекті закону відсутня номінальна дефініція поняття «податковий суверенітет», проте наявне його змістовне тлумачення, але за відсутності родових чи видових ознак, що унеможливлює її тлумачення як реальної дефініції. Узагальнивши вищенаведене визначення та поєднавши його з загальними положеннями проекту закону можна спробувати визначити номінальну дефініцію поняття «податковий суверенітет», як частину загального політичного суверенітету держави щодо виключного права на регулювання відносин з приводу встановлення, зміни та скасування податків і зборів та похідних від них відносин у межах податкових юрисдикцій держави.

У проекті закону здійснюється класифікація податкового суверенітету на

---

[142] Проект Закону України «Про податковий суверенітет України та офшорні компанії» від 12.04.2016 р. № 4380 [Електронний ресурс]. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=58674 (дата звернення: 11.03.2019).

повний та обмежений та наводяться критерії розмежування. Згідно зі ст. 5 проекту закону «для цілей цього закону країни можуть мати повний податковий суверенітет, обмежений податковий суверенітет або не мати податкового суверенітету з урахуванням того, що:

а) якщо іноземну країну можна одночасно віднести до країни з повним податковим суверенітетом та до країни з обмеженим податковим суверенітетом, то така країна вважається країною з обмеженим податковим суверенітетом;

б) якщо іноземну країну можна одночасно віднести до країни з обмеженим податковим суверенітетом та до країни без податкового суверенітету, то така країна вважається країною без податкового суверенітету;

в) якщо частину території іноземної країни було окуповано (анексовано) іншою країною (групою країн) або коли країна де-факто (de – facto) не здійснює політичний, військовий, адміністративний або економічний контроль над частиною своєї території за іншими причинами, то вважається, що податковий суверенітет країни не поширюється на таку частину її території. Не вважається обмеженням податкового суверенітету:

а) передання (делегування) країною прав на вирішення (врегулювання) окремої суперечки щодо справляння (стягнення) національних податків під юрисдикцію міжнародного суду (арбітражу), створеного під егідою (у рамках):

1) Організації Об'єднаних Націй (ООН) та/або міжнародної організації, створеної під егідою ООН, у тому числі (але не виключно) Світової Організації Торгівлі (WTO) та Світової Митної Організації (WCO);

2) іншої міжнародної організації, яка є суб'єктом міжнародного публічного права (має міжнародну правосуб'єктність), якщо за її статутом (регламентом діяльності) країна - член може застосувати право вето (у тому числі відкладальне) на будь-яке рішення, яке звужує обсяги податкового суверенітету країни – відповідача, або якщо така країна може висловити застереження про непоширення або часткове поширення юрисдикції суду (арбітражу), створеного такою міжнародною організацією, на всі чи окремі податкові юрисдикції такої країни, або на окремі національні податки чи

окремих платників;

б) передання скарг на порушення об’єктивних або суб’єктивних прав фізичної особи як платника податку під юрисдикцію міжнародного суду, створеного за Конвенцією ООН «Про захист прав людини і основоположних свобод» від 1950 року, а також протоколів до неї (Європейського суду з прав людини) або іншого подібного суду із захисту прав людини, рішення якого є обов’язковими до виконання згідно із законодавством такої країни;

в) прийняття країною обов’язків із запровадження, зміни, скасування та/або адміністрування національних податків, що мають вплив на міжнародну торгівлю, згідно з нормами та правилами, запровадженими міжнародними організаціями, зазначеними у підпунктах «а» - «б» цього підпункту».[143]

Вищенаведена класифікація суб’єктів міжнародних публічних відносин характерна для багатосторонньої конвенції, а не для закону України, правовий вплив якого спрямований на регулювання внутрішніх відносин. Більше того, національне законодавство не може визначати межі поширення суверенітету інших держав. Крім того, дискусійними є положення п. «в» ч. 1 ст. 5 проекту закону, якими передбачено «якщо частину території іноземної країни було окуповано (анексовано) іншою країною (групою країн) або коли країна де-факто (de – facto) не здійснює політичний, військовий, адміністративний або економічний контроль над частиною своєї території за іншими причинами, то вважається, що податковий суверенітет країни не поширюється на таку частину її території». Тим не менш, така класифікація заслуговує на увагу.

Стаття 6 проекту закону визначає наступне: «країною з повним податковим суверенітетом вважається країна, яка реалізує всі суверенні права, визначені згідно зі своєю конституцією (конституційним актом) або іншим законом, який визначає обсяг загального (політичного) суверенітету такої країни, щодо:

а) установлення вичерпного переліку національних податків, які

---

[143] Проект Закону України «Про податковий суверенітет України та офшорні компанії» від 12.04.2016 р. № 4380 [Електронний ресурс]. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=58674 (дата звернення: 11.03.2019).

запроваджуються або можуть бути запровадженими, зміненими та скасованими у межах її глобальної, локальних або автономних податкових юрисдикцій;

б) запровадження локальних та/або автономних податкових юрисдикцій, зміну їхніх адміністративних (географічних) меж та обсягів податкових повноважень;

в) визначення об’єктів оподаткування, ставок податків, інших елементів податкових баз, підстав для віднесення особи до платника того чи іншого національного податку;

г) установлення правил надання відстрочень, розстрочень або скасування податкового зобов’язання (податкового боргу) чи його частини (надання податкових пільг);

ґ) визначення правил податкового адміністрування, а саме податкових періодів, форм податкової звітності, правил підтвердження достовірності даних, способу та часу звітування;

д) установлення юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства; порядку досудового (апеляційного) вирішення (врегулювання) податкових суперечок; судових процедур;

е) визначення правил укладення, зміни та/або денонсації міжнародних договорів з питань оподаткування чи обміну податковою інформацією (її розкриття). На території країни з повним податковим суверенітетом не можуть запроваджуватися та/або справлятися (стягуватися) іноземні податки».[144]

Вищенаведена норма не враховує податкові правовідносини, що відбуваються в наднаціональних утвореннях, таких як Європейський Союз.

Відповідно до ст. 7 проекту закону «країною з обмеженим податковим суверенітетом уважається іноземна країна, яка:

а) або добровільно передає (делегує) будь-яке із суверенних прав, зазначених у частинах «а» - «д» пункту 6.1 статті 6 цього Закону, на користь іншої країни (групи країн) чи на користь міжнародної організації

---

[144] Проект Закону України «Про податковий суверенітет України та офшорні компанії» від 12.04.2016 р. № 4380 [Електронний ресурс]. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=58674 (дата звернення: 11.03.2019).

(наднаціонального органу) (крім випадків, зазначених у пункті 5.3. статті 5 цього закону);

б) або не поширює свій податковий суверенітет на територію офшорної зони, створеної в межах її території. Достатньою підставою вважати, що іноземна країна має обмежений суверенітет, є факт запровадження, справляння (стягнення) будь-якого іноземного непрямого податку (податку на додану вартість, акцизу, тощо) в межах будь-якої з її локальних (автономних) податкових юрисдикцій, включаючи території, які тимчасово окуповані (анексовані) іншою країною (групою країн)».[145]

У статті 8 проекту закону наведені критерії держав які не мають податкового суверенітету, так зокрема: «країною без податкового суверенітету вважається іноземна країна, яка:

а) або не є членом ООН;

б) або передає (делегує) всі суверенні права, зазначені у статті 4 цього Закону на користь будь-якої іншої країни (групи країн) чи міжнародної організації (наднаціональному органу) чи будь-якій особі, яка є суб'єктом права державної власності іншої країни або суб'єктом права приватної власності. Достатньою підставою вважати, що іноземна країна не має податкового суверенітету, є факт:

а) або справляння (стягнення) будь-якого іноземного податку в межах її глобальної податкової юрисдикції;

б) або передання (делегування) свого суверенного права на укладення, зміну та/або денонсацію міжнародних договорів з питань оподаткування або обміну податковою інформацією (її розкриття) або будь-яких інших договорів з питань міжнародної торгівлі на користь іншої країни (групі країн) чи міжнародної організації (наднаціональному органу) чи будь-якій особі, яка є суб'єктом права державної власності іншої країни або суб'єктом права приватної власності, незалежно від резидентства такої особи».[146]

---

[145] Проект Закону України «Про податковий суверенітет України та офшорні компанії» від 12.04.2016 р. № 4380 [Електронний ресурс]. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=58674 (дата звернення: 11.03.2019).

[146] Проект Закону України «Про податковий суверенітет України та офшорні компанії» від 12.04.2016 р. № 4380

В проекті закону також відсутнє визначення поняття «податкової юрисдикції», але окреслені межі територіальної податкової юрисдикції та наведені її види, зокрема ст. 4 проекту закону визначає: «податкова юрисдикція країни поширюється на всю географічну територію (включаючи залежні території), на яку поширюється політичний суверенітет такої країни. Для цілей цього закону податкові юрисдикції країни поділяються на глобальні, локальні та автономні. Глобальною податковою юрисдикцією вважається географічна територія країни (залежна територія), на якій справляються загальнодержавні податки та встановлюються загальнообов'язкові правила (підходи) адміністрування (стягнення) національних податків. Глобальна податкова юрисдикція може бути також поширеною на окремі об'єкти оподаткування як доходи, прибутки, приріст капіталу тощо, які мають іноземне джерело походження та підлягають оподаткуванню незалежно від факту їхньої репатріації на користь податкового резидента або за його дорученням – на користь іншого бенефіціара. Локальною податковою юрисдикцією вважається частина глобальної податкової юрисдикції країни межі якої, як правило, співпадають з адміністративними межами (кордонами) однієї чи декількох територіально-адміністративних одиниць з яких складається (на яку поділено) таку країну (залежну територію). У межах локальної податкової юрисдикції справляються як загальнодержавні податки так і місцеві податки, запроваджені відповідним органом місцевого самоврядування (адміністрування) у межах власної податкової компетенції, визначеної згідно з законодавством такої країни, а також діють загальнонаціональні правила податкового адміністрування. Автономною податковою юрисдикцією (територією з особливою податковою юрисдикцією) вважається різновид локальної податкової юрисдикції, у межах якої не справляються загальнодержавні податки або справляються у спосіб, відмінний від загального, або коли доходи від будь-якого із загальнодержавних податків зараховуються до доходів бюджету адміністративного органу такої локальної юрисдикції або коли запроваджуються місцеві податки (надаються

[Електронний ресурс]. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=58674 (дата звернення: 11.03.2019).

пільги), не передбачені для запровадження (надання) у межах інших локальних податкових юрисдикцій такої країни, або коли діють правила адміністрування податків, відмінні від загальнодержавних. Податкова юрисдикція країни також вважається автономною де – факто (de facto), якщо передумовою перетину товарами (вантажами), транспортними засобами та/або фізичними особами її адміністративних меж з іншою територією такої країни є вимога сплати будь-яких національних податків або інших подібних обов'язкових платежів».[147]

У проекті закону визначаються види територіальної юрисдикції, яка поширюється на географічний простір держави та на об'єкти оподаткування, але про персональну податкову юрисдикцію мова не йде. В той же час, наводиться визначення поняття «податковий резидент», яке, в цілому, відповідає положенням чинного податкового законодавства.

З точки зору юридичної техніки, наведені норми та проект закону загалом, потребують значного доопрацювання. Зокрема норми національного законодавства держави мають регулювати відносини в Україні, а не визначати треті держави такими, що не володіють суверенітетом, або надавати оцінку міжнародним публічним відносинам в сфері оподаткування. Але загалом їх зміст відповідає реальним міжнародним публічним відносинам та узгоджується з нормами міжнародного публічного права. Звичайно, подальші доопрацювання призведуть до узгодження положень проекту закону з нормами національного податкового законодавства, і, можливо, вищенаведені положення будуть закріплені в ПКУ.

2.2. Поняття податкового суверенітету

Проаналізувавши відносини, що відбувались в первісному суспільстві, - в часи, коли не існувало держав, можна побачити, що суверенітетом було наділено суспільство, що спільно проживало на одній території у зв'язку з необхідністю задоволення загальних потреб громади, та кожного окремого

[147] Проект Закону України «Про податковий суверенітет України та офшорні компанії» від 12.04.2016 р. № 4380 [Електронний ресурс]. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=58674 (дата звернення: 11.03.2019).

члена суспільства. Рішення в таких громадах приймалися на загальних зборах. Громада, так чи інакше, мала сусідню громаду, з якою існували конфлікти, в тому числі, через природні ресурси. Як зазначає науковець М.Я. Сюзюмов: «в принципі, кожне плем'я знаходилось в стані війни з кожним іншим плем'ям, з яким воно не уклало мирну угоду».[148] У випадках укладення мирної угоди, природні ресурси, а й відповідно територія, розподілялись. З'являлися кордони. Приблизно так й створювались перші протодержави.

Найвища форма політичної організації суспільства називається державою, - у вузькому значенні це апарат управління та примусу, тобто публічна влада. Варто звернути увагу, що держава це не об'єкт матеріального світу, а публічна інституція, що існує в суспільній свідомості. Публічна влада в перших державах належала одній особі — монарху, воля якого, відображала волю всієї громади, яка на загальних зборах схвалювала важливі рішення монарха. Але, на певному історичному періоді, змінилась концепція наділення монарха виключним правом на управління державою, - за новою концепцією, верховним правом монарх був наділений богом. У зв'язку з чим відбулися такі зміни невідомо, можливо через легітимізацію спадкування монаршого титулу. З плином часу, суверенітет монарха, як верховна влада над його підданими, було замінено концепцією суверенітета держави.

Суверенітет держави — це верховенство публічної влади у формуванні та реалізації внутрішньої та зовнішньої політики на всій території, на яку поширюється така влада. Суверенітет є невід'ємним атрибутом держави. Відповідь на питання про суб'єкта, що наділив публічну владу верховним правом, залежить від поглядів на походження держави, - за теологічною теорією, верховним правом на регулювання суспільних відносин на певній частині території публічну владу наділено богом; за аксіологічною теорією, природна самоорганізація суспільства призвела до створення стійкого об'єднання людей, які були пов'язанні спільними культурними цінностями.

В наукових джерелах можна побачити, що вперше термін «суверенітет»

[148] Сюзюмов, М. Я. "Суверенітет, податок і земельна рента в Візантії." Антична старовина і середні віки. 1973. Вип. 9 (1973). С. 58.

застосував французький філософ і юрист Жан Боден (Jean Bodin). Його вчення було викликане необхідністю подолання феодальної роздробленості європейських держав, усунення церковного повновладдя та гегемонії Священної Римської імперії. Верховна влада в державі, в цю пору, асоціюється перш за все з монархом, влада якого освячена богом та який фактично є власником держави. З часом, в науковій літературі, поступово змінюється акцент в розумінні суверенітету – від теократичного до аксіологічного.[149]

Це пов'язане з тим, що за наслідком реформаційних змін, що відбулись в Європі у XVI ст., церква втратила свої позиції у державному управлінні. В епоху відродження, наукова спільнота активно обґрунтовувала природні права людини.

В цей час, відбувається відокремлення здійснення публічної влади від власності на державу. Верховна влада починає асоціюватися не з конкретною особою, а з абстрактним за своїм характером інститутом – державою. Важливим етапом у розвитку теорії суверенітету є поява концепції народного суверенітету. Її поява була неминучою, оскільки після того, як подолали виправдання існування верховної влади в суспільстві виключно волею божою, з'явилась необхідність у новій її легітимації. Нове джерело суверенної влади було знайдено у вигляді народу.[150]

Німецький філософ Георг Вільгельм Фрідріх Гегель (Georg Wilhelm Friedrich Hegel) досліджуючи правову категорію «суверенітет», виходив з того, що держава є монопольним суб'єктом права ж інших суб'єктів або ігнорують, або визнають, з уваги на їх силу і доцільність. Очевидно, що такий суверенітет був, по суті, «правом» сильного, «правом» на свавілля, а не справжнім правом, тобто не системою правових норм. Сучасну правову трансформацію державного суверенітету зазвичай іменують «обмеженням прав суверенітету» або «відмовою від частини суверенних прав». Якщо «старий» суверенітет був насамперед довільним домаганням на правову монополію й абсолютне право за

[149] Гапотій В.Д. Теоретичні та практичні аспекти суверенітету народу, нації та держави. автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.01, Міністерство внутрішних справ України 2005. С.8-9.

[150] Гапотій В.Д. Теоретичні та практичні аспекти суверенітету народу, нації та держави. автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.01, Міністерство внутрішних справ України 2005. С.8-9.

принципом «права» сильного, то суверенітет нового типу постає як особливий правовий обов'язок щодо безлічі інших суб'єктів права – обов'язок враховувати права інших індивідів. Іншими словами, «старий» суверенітет є авторитарною організацією сили, що не визнає загального й обов'язкового для всіх права, а «новий» суверенітет – це правова організація сили, заснована на загальнообов'язковому праві та підпорядкована його вимогам. Відповідно, і сам перехід від старої концепції суверенітету до нової означає перехід від довільного насильства до правової санкції, від силової боротьби до правопорядку.[151]

Легітимацію влади доречно окреслити як процес набуття уповноваженості державою, її апаратом та посадовими особами, через їх схвалення народом внаслідок безпосереднього або опосередкованого легального вибору. Здійснивши синтез понять легальності та раціональної легітимності, О.Я. Коваль визначає правову категорію «легітимність влади», як здійснення влади державою, державним апаратом, посадовими особами, уповноваженими на це народом у встановлених ним нормативно-правових межах. Таким чином, легітимність стає наслідком легітимації, або кажучи інакше, процесу переходу народного суверенітету в нову формальну якість – стан суверенітету державного. Розуміючи ж народовладдя як належність влади народу та її здійснення народом у власних інтересах щодо самого себе в правовій демократичній формі, легітимація влади якраз виступає динамічною стороною цього визначення – перманентним процесом визнання народом влади відповідною його інтересам на усіх її інституційних рівнях.[152]

На переконання І.М. Коваля публічна влада повинна ґрунтуватись на базових для суспільства цінностях. Стосовно цього науковець зазначає, що національна ідея потрібна суспільству й особливо державі. Держава повинна знати, чого вона хоче, яке суспільство потрібно будувати, у якому напрямі розвиватися. Для цього існують вектори розвитку, напрями у вигляді

[151] Романова А.С. Людина у природно-правовому просторі: інтелігібельний і сенсибельний виміри. Дисертація на здобуття наук. ступеня доктора. юр. наук 12.00.12. Львів. 2016. С. 99-100.

[152] Коваль О.Я. Легітимність державної влади: співвідношення правових і моральних аспектів реалізації. Дисертація на здобуття наук. ступеня канд. юр. наук 12.00.01. Львів. 2017. С. 50-51.

національно-правових ідей. Звичайно, суспільно-державні ідеї випливають із сенсу життя кожної людини, її онтологічного призначення. Тобто щоб держава набувала онтологічного статусу, вона повинна підтримувати онтологічний статус кожної людини, враховуючи індивідуальні та групові особливості. Національне право має ґрунтуватися на сформованому правовому світогляді суспільства, нації та національній ідеї, яку підтримує держава. Тобто право має відповідати духу суспільства, бути своїм, мати визнані впродовж віків власні дозволи і заборони. При цьому завдяки правовому світогляду національне право узгоджується з міжнародним правом, оскільки жити в ізольованому суспільстві, закритій державі стає дедалі складніше.[153]

Вищенаведена наукова позиція є правильною, адже суспільство організується в форму держави за певними особливими характеристиками, що ідентифікують його з поміж інших спільнот та навколо певних спільних ідеалів. Узагальнивши наукові позиції, номінальне визначення дефініції «суверенітет держави» можна надати наступним чином: це виключне право держави з формування внутрішньої та зовнішньої політики, яке обмежується лише суверенними правами інших держав. Формування реальної дефініції залежить від наукової площини дослідження цієї правової категорії.

Носієм суверенітету і єдиним джерелом влади в сучасній правовій державі є народ – населення цієї держави, що здійснює владу безпосередньо і через органи державної влади та органи місцевого самоврядування. З цього прослідковується прямий та безпосередній політико-правовий зв'язок між фізичними особами та державою. Держава – це особлива політико-правова форма організації суспільства, що створена з метою забезпечення належного рівня його існування та розвитку через функціонування відповідних соціальних інституцій. Іншими словами, першоджерелом та найвищою владою (суверену) на території держави є її населення.

Враховуючи вищенаведене, варто звернути увагу на рівні поширення суверенітету держави. Науковець В.О. Гідірім наводить достатньо актуальну

---

[153] Коваль І.М. Метаантропологія менталітету: правовий вимір. Дисертація на здобуття наук. ступеня кандидата. юр. наук 12.00.12. Львів. 2017. С. 54.

класифікацію: - особистий суверенітет – це верховенство держави над особами, що безпосередньо пов'язані з державою (юридичні та фізичні особи), що складається з права поширити свої закони або застосувати юридичні наслідки для регулювання поведінки цих осіб, де б вони не знаходились, - цей юридичний зв'язок триває, навіть коли громадяни держави залишають її територію; - територіальний суверенітет передбачає верховенство державної влади над усіма особами та матеріальними благами, що знаходяться в межах її території; - функціональний суверенітет – зв'язок особи з державою, коли вона не володіючи повноцінним державним суверенітетом, проте здійснює обмежений, функціональний суверенітет — суверенні права держава використовує на функціональному просторі, тобто зі змішаним режимом, який встановлюється згідно з міжнародним правом, і може правомірно використовуватися суб'єктом права для будь-якої діяльності. Функціональний суверенітет – відносно нове явище, результат діяльності держав на морському шельфі і розвитку морського права, а також роботи міжнародних організацій.[154]

Держава визначає статус, становище людини в суспільстві, фіксує особливості її існування. Це становище таке, що людина не може існувати поза державою, поза певною культурою. Однак держава також немислима без людини, бо будь-яка держава – це, по суті, колектив людей (безліч індивідів), і дії держави – це дії людини, наділеної певним статусом від імені всіх або більшості.[155]

В античній Греції людина – це, насамперед, вільний громадянин полісу, який за власною волею, свідомо та ініціативно сплачує податки у формі фінансування тих або інших публічних потреб. А тому у більшості міст-держав древньої Греції винятково платники податків мали право голосу та могли бути обраним у будь-які органи публічної влади полісу. В містах-державах античної Греції (Аргосі, Афінах, Коринфі, Мікенах, Мілеті, Сіракузах, Спарті, Фівах та інших) існувала правова доктрина громадянства, де у контексті антропологічної

---

[154] Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016 ISBN 978-5-9908572-2-3. С. 55-56

[155] Романова А.С. Людина у природно-правовому просторі: інтелігібельний і сенсибельний виміри. Дисертація на здобуття наук. ступеня доктора. юр. наук 12.00.12. Львів. 2016. С. 99-100.

реальності під громадянством розумівся, насамперед, статус кожної людини, ефективний спосіб міста-держави відокремлювати своїх громадян від інших та визначати приналежність людей до конкретних міст-держав. Громадянин міст-держав античної Греції був активним і безпосереднім учасником «творення державної волі», а також посередньо, вибираючи державних урядовців.[156]

Тобто, з самого початку заснування інституту громадянства, в нього було закладені політичні права та публічні обов’язки для громадян. Крім того, через інститут громадянства можна простежити дієвий спосіб легітимації публічної влади, сутність якого полягає в тому, що якщо особа набула статусу громадянина – вона визнала державу та її публічну владу.

Науковець І.Д. Софінська зазначає, що з часом відбувся певний перегляд античних доктринальних положень громадянства, наявних у містах-державах Греції та у Римській імперії, концепція громадянства та її аксіологічні характеристики змінювалися та модифікувалися. У часи Середньовіччя громадянство проявлялося, зазвичай, у двох формах: як патронаж з боку монарха або як асоційоване членство. Згодом економічне відродження та створення «вільних міст», а також взаємовідносини між середньовічним містом та глобальною торгівлею вчинили серйозний вплив на еволюцію парадигми громадянства. Концепція громадянства поступово змінювалася і модифікувалася під впливом філософсько-правових та політико-правових думок мислителів XVII – XX століть, відбулося певне переосмислення її основних ознак та цінності. Укорінення сучасного розуміння концепції громадянства відбулося саме під час Французької революції 1789–1799 років, а «свідоцтвом про народження» громадянства є Декларація прав людини та громадянина (Déclaration des droits de l'homme et du citoyen)» 1789 року.[157] Великі соціально-політичні перетворення в Європі в кінці XVIII століття заклали фундамент в сучасну концепцію громадянства. Варто звернути увагу, що нова концепція громадянства, як і в Античні часи, передбачає прямий взаємозв’язок

[156] Софінська І.Д. Філософсько-правова доктрина громадянства. Дисертація на здобуття наук. ступеня док. юр. наук 12.00.12. Львів. 2019. С. 81; С. 104.
[157] Софінська І.Д. Філософсько-правова доктрина громадянства. Дисертація на здобуття наук. ступеня док. юр. наук 12.00.12. Львів. 2019. С. 81; С. 104.

громадянина з державою — публічною надбудовою організованого суспільства, а не з владою, яка з волі божої керує цим суспільством. Іншими словами, громадяни мають обов'язки перед державою, а не перед монархом, в свою чергу основні права існують не через те, що їх дарував монарх, а у зв'язку з їх природним існуванням.

Здійснивши ретроспективний аналіз І.Д. Софінська приходить до висновку, що протягом XX століття розвиток концепції громадянства та її аксіологічних характеристик відбувся в основному на підставі яскравих геополітичних та цивілізаційних перетворень. Громадянство поступово втрачає свою, насамперед, територіальну «прив'язку» до конкретної держави, реальний та ефективний політико-правовий зв'язок між державою та особою перестає бути таким у зв'язку із глобалізацією[158]. Натомість, першу роль починає відігравати фінансово-правовий зв'язок між фізичною особою та державою. Місце постійного перебування особи є єдиним фактором, що вказує на розповсюдження на цю особу суверенітету держави. Всі інші підпорядковують особу територіальній сфері державного суверенітету – це пов'язані фактори, що стосуються оподаткування доходів, наприклад, місцезнаходження джерела походження доходів, економічної діяльності особи тощо. У зв'язку з цим, фінансово-правовий зв'язок можна простежити, як через принцип резиденства, так й через принцип територіальності походження доходів – це дві основи для поширення фіскальної юрисдикції держави.

Сучасна інтерпретація правової категорії «суверенітет» вказує на те, що це багаторівневе публічно-правове явище. Науковець Н.В. Ткаченко зробивши аналіз рівнів суверенітету зазначає, що однією з невід'ємних складових суверенітету держави є її економічний суверенітет, який є здатністю до самодостатнього стійкого та безпечного відтворення національної економіки як соціально-економічної цілісності. В свою чергу, невід'ємним елементом економічного суверенітету держави є фінансовий суверенітет, який означає право держави вводити на власній території податки та мита, забороняти або

[158] Софінська І.Д. Філософсько-правова доктрина громадянства. Дисертація на здобуття наук. ступеня док. юр. наук 12.00.12. Львів. 2019. С. 81; С. 104.

заохочувати ввезення чи вивезення капіталів, емітувати гроші, брати позики тощо. У складі фінансового суверенітету держави окремі вчені[159] виділяють фіскальний суверенітет, який означає повноваження держави здійснювати правове регулювання не лише податкових, але і тих правовідносин, що виникають у зв'язку зі встановленням інших видів бюджетних доходів. Стосовно цього, Н.Ю. Пришва зазначає, що на характеристику доходів як публічних не впливає чинник їх джерела формування. Це можуть бути і податки, і добровільні надходження, і плата за публічні послуги (адміністративні), що надаються суб'єктами публічного права. Проте існують види доходів, які можуть надходити тільки до публічного фонду.[160] Ідеться про обов'язкові платежі, які є основним джерелом формування будь-якого публічного фонду. Інші дослідники[161] переконані, що фінансовий суверенітет держави ґрунтується на валютному, інвестиційному та банківському суверенітетах.[162]

На думку автора цієї роботи, найбільш вдала класифікація видів суверенітету держави, що буда наведена вище за текстом, виглядає наступним чином: державний суверенітет > економічний суверенітет > фінансовий суверенітет > фіскальний суверенітет. Останній із перелічених видів суверенітетів, одні науковці розглядають, як самостійний вид, а інші з нього також виділяють податковий суверенітет, до якого відносять мобілізацію не всіх видів грошових ресурсів до централізованих фондів коштів, а лише платежі податкового характеру. Стосовно цього, науковці Д.М. Осика та В.М. Дворецький зазначають, що фіскальний суверенітет — поняття більш широке, ніж податковий, так як перелік встановлених державою публічних платежів, що

---

159 Орлов, М. Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства / М. Ю. Орлов // Финансовое право. – 2006. – № 2. – С. 18-23.

160 Пришва Н.Ю. Публічні доходи як фінансово-правова категорія / Н. Ю. Пришва // Проблеми законності. - 2010. - Вип. 111. - С. 146-153. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pz_2010_111_20 (дата звернення: 31.03.2020).

161 Юрьева, Н. П. Национальный экономический суверенитет в условиях глобализации: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.01 / Н. П. Юрьева. – М., 2009. – 33 с.

162 Ткаченко, Н. В. Фінансова політика як інструмент реалізації економічного суверенітету держави. Економічний аналіз, (20), 2015. 203-209. [Електронний ресурс]. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecan_2015_20_29.pdf (дата звернення: 31.03.2020).

надходять до державних фондів коштів, досить широкий і не обмежується лише податками.[163]

Однією з головних ознак сучасної держави, поряд з територією, населенням та публічною владою, є здатність породжувати податкові правовідносини. Податковий суверенітет держави – це визнане міжнародним співтовариством виключне право держави на породження податкових правовідносин на своїй території. Адже сучасна фінансова система держави ґрунтується не на надходженнях до публічних фондів коштів від реалізації сировини, або доходів від доменів чи регалій, а на оподаткуванні – всі державні інститути забезпечуються фінансовими ресурсами переважно з податкових надходжень. Таким чином, податковий суверенітет – це одна з головних ознак сучасної держави.

Форми реалізації податкового суверенітету різні і включають, зокрема, такі складові: встановлення податків, визначення кола платників податків, а також всіх обов'язкових елементів оподаткування (об'єкта оподаткування, податкової бази, податкового періоду, податкової ставки, порядку обчислення податку, порядку і терміни сплати); встановлення способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і відповідальність за порушення встановленого порядку; здійснення державою постійного податкового контролю за дотриманням встановленого ним порядку; взаємодія з іншими державами з питань оподаткування, в тому числі укладення відповідних угод.[164] Держава самостійно визначає межі поширення своєї публічної влади в сфері оподаткування. Але, варто звернути увагу, що реалізація податкового суверенітету, в міжнародних відносинах, обмежене на двох рівнях: міжнародному — міжнародним публічним правом; національному — податковою юрисдикцією. Так, згідно з міжнародним правом, адміністрування державою податків є нелегітимним, якщо немає суттєвого зв’язку суб’єкта з

[163] Осика Д.М., Дворецький В.М. - Поняття і межі фіскального (податкового) суверенітету держави // Податки і оподаткування. - 2019. - № 3. - С. 1 - 8. DOI: 10.7256 / 2454-065X.2019.3.29138 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=29138 (дата звернення: 31.03.2020).

[164] Осика Д.М., Дворецький В.М. - Поняття і межі фіскального (податкового) суверенітету держави // Податки і оподаткування. - 2019. - № 3. - С. 1 - 8. DOI: 10.7256 / 2454-065X.2019.3.29138 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=29138 (дата звернення: 31.03.2020).

державою. Тобто, суб'єкт оподаткування має бути пов'язаний з державою фінансово-правовим зв'язком, який здебільшого ґрунтується на принципі резидентства.

Стосовно принципу резидентства, варто звернути увагу на міждержавні угоди щодо уникнення подвійного оподаткування. В наукових роботах, існує точка зору, що укладаючи двосторонні податкові угоди, держави добровільно обмежують застосування свого національного права, що потенційно веде до скорочення надходжень до бюджетів, але, у цьому випадку, найбільш обґрунтованою видається позиція Д.М. Осика та В.М. Дворецького, відповідно до якої, угоди про уникнення подвійного оподаткування не встановлюють а ні податки, а ні відповідальність за невиконання податкових зобов'язань. Іншими словами, суверенітет держави, в податковій сфері, так і залишається непорушним, оскільки суверенітет є необхідною умовою існування самої держави,[165] і за наявності якого, держави, власне, й мають можливість укладати угоди про уникнення подвійного оподаткування.

Досить тривалий час, правова категорія «суверенітет», залишалась сталою у своєму змістовному визначені. Але, з переходом від сировинної моделі економіки до економіки доданої вартості, на науковому рівні було виділено категорію «економічний суверенітет», подальший розвиток якої призвів до обґрунтування таких правових категорій, як фінансовий суверенітет та фіскальний суверенітет. Публічні фонди коштів стрімко почали наповнюватись за рахунок обов'язкових платежів, що сплачували фізичні та юридичні особи у зв'язку зі своєю економічною активністю. На цей час, наукова спільнота з фіскального суверенітету виділяє податковий.

В сучасному світі, податковий суверенітет держави може бути обмежений лише наддержавним, яскравим прикладом цьому є податкові правовідносини в Європейському Союзі.

---

[165] Осика Д.М., Дворецький В.М. - Поняття і межі фіскального (податкового) суверенітету держави // Податки і оподаткування. - 2019. - № 3. - С. 1 - 8. DOI: 10.7256 / 2454-065X.2019.3.29138 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=29138 (дата звернення: 31.03.2020).

2.2. Поняття та види податкових юрисдикцій

Більшість учених схиляються до думки, що наявність наднаціональних елементів у структурі певної міжнародної організації не призводить до обмеження суверенітету її держав-членів. І навіть у тому разі, коли наднаціональна організація кваліфікується як конфедеративний союз держав, котрий виступає на міжнародній арені не лише від свого імені, а й від імені своїх членів, останні не втрачають власного суверенітету, адже просто передають частину повноважень спільно створеному об'єднанню.[166]

Оподаткування є основою національного суверенітету. Повноваження щодо введення або скасування податків, збільшення або зменшення податкових ставок, а також їх адміністрування віднесені до виключної компетенції держав-членів.[167] Юрисдикція регулювання оподаткування залишається виключною компетенцією держав-членів. Але це не означає, що право Європейського Союзу не впливає на національне податкове законодавство держав-членів. Право держав-членів на встановлення податків, повинні здійснюватися згідно з правом ЄС.[168] Європейська Комісія видає політичні рекомендації в сфері оподаткування,[169] які виконуються державами-членами у формі відповідних правових норм. Також, національні уряди вправі розробляти власні правила оподаткування, якщо вони відповідають фундаментальним принципам, таким як недискримінація і повага до вільного руху товарів та послуг на внутрішньому ринку ЄС. Співіснування 28 національних податкових систем так, чи інакше призводять до подвійного оподаткування та податкової конкуренції.[170]

---

[166] Шпакович, О. Співвідношення наднаціональності міжнародних організацій та суверенітету їхніх держав-членів. Віче 20 (2014): 28-32. [Електронний ресурс]. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/viche_2014_20_8.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

[167] Strategic Plan 2016-2020. P.4 [Електронний ресурс]. URL: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/strategic-plan-2016-2020-dg-taxud_march2016_en.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

[168] Influence of EU Law on Taxation in the EU Member States' Overseas Territories and Crown Dependencies. P.8. [Електронний ресурс]. URL: http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2016/578989/IPOL_IDA(2016)578989_EN.pdf.

[169] Strategic Plan 2016-2020. P.4 [Електронний ресурс]. URL: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/strategic-plan-2016-2020-dg-taxud_march2016_en.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

[170] Strategic Plan 2016-2020. P.4 [Електронний ресурс]. URL: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/strategic-plan-2016-2020-dg-taxud_march2016_en.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

У зв'язку зі складною суспільно-політичною будовою світу, на науковому рівні відсутня стала класифікація видів податкових юрисдикцій. У даному дослідженні класифікація здійснена виходячи з фактичного поширення податкової юрисдикції на певному рівні – міждержавному та державному. Окремо звернута увага на поширення локальної податкової юрисдикції, як складової частини загальнодержавної та податкової юрисдикції зі спеціальним статусом, що діє в офшорних зонах.

2.3.1. Міждержавні податкові юрисдикції

Досліджуючи динаміку сучасних публічно-правових утворень, Д.О. Гетманцев звертає увагу, що у постійній боротьбі публічних систем влади більш організовані займають провідне місце. Досить тривалий час провідною системою публічної влади була національна держава, витісняючи або підпорядковуючи всі ті соціальні інститути, які існували до цього або паралельно з нею. Багато держав відігравали таку ж роль, лише зміцнюючи свою владу. Проте зміцнення повноважень західних демократій у фінансовій сфері по відношенню до суспільства відбувається в діалектичному відношенні зі зворотною тенденцією – ослабленням держави, втратою монополії на владу при взаємодії з іншими суб'єктами публічних відносин. Таким чином, в Нові часи, національні держави, заснувавши інститут громадянства, залучили всіх фізичних осіб до участі у здійсненні політичного панування, легалізуючи тим самим себе, об'єднуючи суспільство, що представляло себе через державу. Протягом століть національна держава, що набуває все більше і більше повноважень, здобуває незалежність від самого суспільства та втрачає, спочатку, набутий зв'язок з джерелом своєї влади – народу, та в результаті і саму владу. На підставі цього, вчений робить висновок, що розширення правових повноважень суверенного утворення парадоксально призводить до їх втрати – сучасний світ диктує нові правила та нових гравців.[171]

[171] Danil Getmantsev. Modern world: a new approach to the legitimacy of public finance. PUBLIC FINANCE: LEGAL ASPECTS Collective monograph. 2019. P. 18

Як було зазначено вище, окремої уваги потребують відносини в міжнародних економічних союзах. Структурний варіант інтеграції суспільства заснований на використанні наднаціонального алгоритму з'єднання надбудовних регулюючих інститутів, механізмів та формування єдиних економічних політик (злиття національного в наднаціональному). Якщо зона вільної торгівлі – це спільний простір, вільний від обмежень на торгівлю товарами, то проведення єдиної наднаціональної зовнішньоторговельної політики просуває інтеграцію на сходинку вперед до митного союзу; якщо спільний ринок передбачає лише скасування обмежень на переміщення факторів виробництва, то створення єдиного внутрішнього ринку додатково передбачає ще й комплекс єдиних заходів, системи правил діяльності на цьому ринку. Тобто, додається важлива наднаціональна складова. Якщо економічний союз передбачає лише координацію макроекономічної політики, то повна економічна інтеграція не обов'язково призведе до розчинення національних економічних політик в єдиній економічній політиці, але виведе на домінуючі позиції єдину наднаціональну економічну політику. Отже, співвідношення наднаціонального і національного компонентів визначає сходження інтеграції до більш високих її форм.[172]

Глобалізація та свобода пересування мають наслідком те, що товари, послуги, капітал і робоча сила здатні переміщатися швидше та в більшій кількості напрямків. З одного боку, це дає широкі можливості платникам податків переміщувати податкову базу в низькоподаткові юрисдикції або сприяти її розмиванню, з чим активно ведуть боротьбу держави-члени співтовариств. З іншого боку, переміщення платників податків веде до податкової конкуренції між державами, які прагнуть залучити платників податків до власної фінансової системи всіма можливими способами: спеціальними режимами, низькими податковими ставками тощо. Безпрецедентний розвиток інформаційних технологій та інформаційних потоків

[172] Зуев, В. Н. Наднациональный механизм как фактор развития экономической интеграции в Европейском Союзе : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.14 / Владимир Николаевич Зуев. – М., 2011. – с. 108. [Електронний ресурс]. [Електронний ресурс]. URL: http://www.ieras.ru/diss27.htm (дата звернення: 11.03.2019).

робить національні податкові системи об’єктом порівняння: оскільки оподаткування є одним з визначальних чинників залучення прямих інвестицій, воно стає найважливішим інструментом конкуренції для національної економіки.[173]

Науковеь В.В. Юрченко виділяє чотири основних часових етапи розвитку міждержавного співробітництва в податковій сфері, які відповідають хвилям глобалізації світової економіки:[174]

№ етапу	Часовий період	Специфіка процесу глобалізації	Специфіка процесу міждержавного податкового співробітництва
I	Друга половина XIX ст. – 1913 р. (початок Першої світової війни)	Початок глобалізації світових ринків, розвитку міжнародного інвестиційного співробітництва та транс націоналізації діяльності компаній.	Початок співробітництва країн з питань запобігання міжнародного подвійного оподаткування доходів та майна громадян і компаній. З 1843р.- укладення перших міжнародних податкових угод. Інтенсифікація процесу підписання податкових угод після введення на початку ХХ ст. оподаткування доходів (24 двосторонні податкові конвенції).
II	Міжвоєнне 20-річчя (1919 – 1939 рр.) та період Другої світової війни (до 1945р.)	Поділ світової економіки на 2 підсистеми після революції 1917р. в Росії. З початку 1930х до кінця 1940х рр. – «чорні роки» дезінтеграції (період воєнного протистояння держав антигітлерівської коаліції і країн вісі Берлін-Рим-Токіо). Початок «холодної війни» між Заходом та Сходом.	Утворення в 1919 р. – Ліги Націй; у 1920 р. її Фінансового комітету. Підготовка перших модельних податкових конвенцій. Розвиток процесу міжнародного податкового співробітництва (10 зустрічей на вищому рівні). Під час Другої світової війни підписання Мексиканської (1943р.) та Лондонської (1945р.) модельних податкових конвенцій про ухилення подвійного оподаткування доходів та капіталу.
III	Кінець 1940х – середина 1990 рр.	Бурхливий розвиток транснаціонального бізнесу і зростання трудових міграцій населення. Початок	Підготовка Модельних податкових конвенцій ОЕСР (1963 і 1977 рр.) і ООН (1980 р.) про усунення подвійного оподаткування доходів та капіталу. Підписання Багатосторонньої

173 Пономарьова К.А. Налоговый суверенитет в условиях взаимодействия интеграционного и национального налогового права. Вестник ВГУ. Серия: Право. 2016. с. 249 [Електронний ресурс]. URL: http://www.vestnik.vsu.ru/pdf/pravo/2016/03/2016-03-24.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

174 Юрченко В.В. Сучасні тенденції розвитку та гармонізації податкових систем країн Європейського Союзу. Вектори для України. Ефективна економіка № 12, 2013 [Електронний ресурс]. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2651 (дата звернення: 11.03.2019).

		утворення інтеграційних об'єднань (НАФТА, ЄЕС/ЄС, РЕВ та інш.) і експансії країн – податкових гаваней. Крах світової соціалістичної системи на межі 1980-1990х рр.	податкової угоди країн Ради Економічної Взаємодопомоги (1977 – 1978 рр.). Початок розвитку процесу європейської податкової гармонізації (координації) в рамках ЄС (1993 р.) і ЄврАзЕС (1992-1995 рр.): уніфікації непрямих податків та правил визначення оподаткованого прибутку.
IV	З кінця 1990х років по наш час.	Початок епохи інформаційної та фінансової глобалізації системи міжнародних зв'язків. Бурхливий розвиток цифрових технологій та електронної комерції.	З 1998р.- початок міжнародної координації оподаткування операцій у сфері електронної комерції. У 2004–2007 рр. - розширення ЄС до 27 членів Початок гармонізації прямих податків в ЄС. Ініціатива Німеччини і Франції (2011 р.), щодо гармонізації режимів корпоративного оподаткування, податку на фінансові операції, визначення спільної податкової бази і ставок, наміри створення економічного уряду до 2013 року.

Глобалізація передбачає процес зближення переваг споживачів і універсалізацію асортименту товарів по всьому світу, при цьому всесвітні товари витісняють місцеві. Основними складовими сучасної глобальної економіки є інновації, знання та інформаційні технології, які є джерелами зростання продуктивності та конкурентоздатності. Нова економіка організовується переважно через глобальну мережу менеджменту, виробництва і розподілу, а не окремих фірм, і охоплює всі сфери світового господарства, зокрема виробничо-інноваційну, фінансово-кредитну, торгово-посередницьку. В кожній із вищезгаданих сфер присутня податкова складова і надзвичайно важливо для досягнення успіхів в процесі глобалізації враховувати податкові наслідки інтеграційних рішень, що приймаються, наприклад, державами-членами Європейського Союзу.[175]

При визначенні правової природи Європейського Союзу (надалі – ЄС) його прийнято порівнювати з існуючими або такими, що існували раніше, формами державних союзів (співтовариство, конфедерація, федерація). Однак,

[175] Юрченко В.В. Сучасні тенденції розвитку та гармонізації податкових систем країн Європейського Союзу. Вектори для України. Ефективна економіка № 12, 2013 [Електронний ресурс]. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2651 (дата звернення: 11.03.2019).

оскільки ЄС не зорієнтований на жодну модель і у нього немає прецедентів, то вказані форми не відображають його сутність. Євросоюз доцільно визначити через нове абстрактне поняття, яке відображає реальний стан його існування. У дисертаційній роботі В.І. Сало обґрунтовується доцільність ідентифікації ЄС як наднаціональної організації і додатково як федерації суверенних держав. Про наднаціональний характер ЄС свідчить наступне: існування ЄС супроводжується збереженням суверенітету його членів; добровільна передача державами-членами частини суверенних прав і повноважень на користь ЄС; здатність Союзу в певних межах самостійно розширювати свою компетенцію; автоматичне застосування права ЄС щодо суб'єктів національного права; посадові особи ЄС виступають та діють від імені наднаціональної організації, а не як представники держав-членів; інституційна структура ЄС характеризується системністю наднаціонального змісту; у межах своєї компетенції Союз може приймати рішення кваліфікованою більшістю голосів, які можуть не збігатися з волевиявленням окремих держав. Визначення ЄС через «наднаціональну організацію» в цілому адекватно відображає правову природу Союзу, але не дозволяє виокремити його з-поміж інших організацій такого роду.[176]

В свою чергу, регіональна інтеграція виступає однією із сучасних загальних тенденцій суспільного розвитку, що передбачають трансформацію державно-правових систем. Регіоналізація – це поглиблення міжнародних зв'язків на компактному просторі (регіоні). Регіон характеризується не тільки близьким розташуванням держав одна до одної, а й спільністю природних, історичних, економічних, політичних, культурних умов. На регіональному рівні утворюються міждержавні угруповання, що представляють собою інтеграційні об'єднання, головною метою і чинником утворення яких є економічна діяльність.[177]

---

176 Сало, В. І. Внутрішні функції держави в умовах членства в Європейському Союзі. дис.... к.. ю, (12.00.01), 2008. С.9. [Електронний ресурс]. URL: https://dbms.institute/wp-content/uploads/2016/01/Salo_VI.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

177 Гречко В. М. Сучасні тенденції регіональної інтеграції східноєвропейського регіону. Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня. с. 108 [Електронний ресурс]. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/2095/1/2080_IR.pdf#page=107 (дата звернення: 11.03.2019).

Відповідно до преамбули Указу Президента України «Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу» від 11.06.1998 р. № 615/98, Європейський Союз – це організація, яка в процесі свого розвитку досягла високого рівня політичної інтеграції, уніфікації права, економічного співробітництва, соціального забезпечення та культурного розвитку.[178]

З поглибленням міждержавного економічного співробітництва виникла тенденція до гармонізації податкового законодавства держав, в межах економічних союзів[179]. У зв'язку з цим, Європейська Комісія видає політичні рекомендації в сфері оподаткування, які виконуються державами-членами у формі відповідних правових норм. Також, національні уряди вправі розробляти власні правила оподаткування, якщо вони відповідають фундаментальним принципам, таким як недискримінація і повага до вільного руху товарів та послуг на внутрішньому ринку ЄС. Співіснування 28 національних податкових систем так, чи інакше призводять до подвійного оподаткування та податкової конкуренції.[180]

Враховуючи цю проблематику, існує необхідність, як усунення подвійного оподаткування в межах ЄС, так й узгодження норм податкового законодавства – гармонізація податкових норм щодо ставок та бази оподаткування. З цією метою, в 2010 році, Європейською Комісією було схвалено Стратегію «Європа 2020» (надалі – Стратегія)[181]. Основна мета Стратегії – соціально-економічний розвиток ЄС, одним з інструментів якого є гармонізація податкового законодавства держав-членів. Податкова гармонізація – це узгодження між державами-членами ЄС правил оподаткування з метою

---

178 Указ Президента України «Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу» від 11.06.1998 р. № 615/98 [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/615/98/ed19980611 (дата звернення: 11.03.2019).

179 Removing cross-border tax obstacles Organisation and practices in Member States' tax administrations Specific Contract No10 TAXUD/DE/337 based on Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117 Final Report. [Електронний ресурс]. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/study_cross_border_tax_obstacles_final_report.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

180 Strategic Plan 2016-2020. [Електронний ресурс]. URL: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/strategic-plan-2016-2020-dg-taxud_march2016_en.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

181 EUROPE 2020 A strategy for smart, sustainable and inclusive growth. [Електронний ресурс]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex:52010DC2020 (дата звернення: 11.03.2019).

усунення конкуренції поміж податковими системами держав, яка є негативним чинником для внутрішнього ринку співтовариства.

Саме з метою забезпечення податкової нейтральності та усунення податкової конкуренції виникла потреба в гармонізації правил оподаткування, змістом якої є по-перше, - узгоджена податкова політика держав-членів ЄС, по-друге, – наділення ЄС податковою юрисдикцією, в частині, необхідною для формування власних централізованих фондів коштів. Податкова гармонізація передбачає обмеження частини податкових повноважень держав-членів міждержавного об'єднання. Такі обмеження проявляються у формі регламентації видів податків, межі встановлення їх ставок, способів адміністрування тощо. У свою чергу, держави-члени міждержавного об'єднання погоджуються на обмеження своїх фіскальних повноважень тією мірою, наскільки їх інтереси краще задовольняються на рівні об'єднання, ніж на національному рівні. Тому створення однакових умов і можливостей, з одного боку, та податкова суверенність держав-членів об'єднання, з іншого, забезпечують основні інституційні принципи податкової гармонізації, зокрема: принцип пропорційності – передбачає обмеження діяльності інститутів ЄС повноваженнями, наданими їм установчими документами ЄС та встановленими цілями європейської інтеграції; принцип субсидіарності – інститути ЄС не мають права самостійно втручатись у функціонування будь-якого з сегментів економіки держав-членів ЄС за винятком випадків, коли подібне втручання необхідне для виконання стратегічних завдань ЄС; принцип одноголосності – будь-яке рішення щодо формування податкової політики в ЄС мають приймати за одностайною згодою держав-членів ЄС і зафіксовувати у відповідній нормі інтеграційного законодавства.[182]

В рамках процесу гармонізації правил оподаткування держав-членів ЄС, відбуваються якісні зміни, які ґрунтуватися на принципах і цілях ЄС, та відповідають сучасним умовам вільного ринку. Одночасно з цим, кожен суб'єкт

---

[182] Юрченко В.В Сучасні тенденції розвитку та гармонізації податкових систем країн Європейського Союзу. Вектори для України. Ефективна економіка № 12, 2013 [Електронний ресурс]. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2651 (дата звернення: 11.03.2019).

Європейського Союзу зберігає за собою суверенні права на встановлення, в межах своєї території та населення, власної податкової юрисдикції.

Хоча під час гармонізації податків і відбувається певне обмеження фіскальної свободи держав-членів ЄС, однак це не є підставою для визнання неправомірності даного процесу. Основним підґрунтям для формулювання згаданого твердження є наявність однакових умов і можливостей для всіх держав-членів. Це забезпечують основні інституціональні принципи, на яких ґрунтується розвиток податкової гармонізації в ЄС: пропорційності, субсидіарності, одноголосності, податкової недискримінації, нейтральності оподаткування.[183]

Податкова політика Європейського Союзу може розглядатися як система заходів, які проводяться інститутами та органами ЄС, а також його державами-членами з метою: гармонізації податкового законодавства держав – членів ЄС; усунення податкових бар'єрів та податкової дискримінації на внутрішньому ринку ЄС; забезпечення реалізації основних свобод, передбачених Договором про ЄС (свободи переміщення товарів, осіб, послуг, капіталів); неприпустимості недобросовісної податкової конкуренції юрисдикцій держав – членів ЄС; розробки нових принципів та механізмів усунення подвійного оподаткування; узгоджених дій у боротьбі з податковими правопорушеннями.[184]

Міждержавна податкова гармонізація може відбуватися в рамках інтеґраційного угруповання і, найбільший її розвиток спостерігається у країнах Євросоюзу, вона здатна неабияк впливати на податкову політику інших країн. Це стосується переважно держав, які прагнуть стати членами даного міждержавного угруповання. Брати безпосередню участь у гармонізаційних процесах вони не можуть, оскільки гармонізація податків передбачає взаємне узгодження податкової політики. У відносинах інтеґраційного угруповання та

---

[183] Валігура В. Теоретичні засади міждержавної податкової гармонізації та характеристики податкових систем країн Європейського Союзу в контексті євроінтеґрації України. Світ фінансів. 1 (14), 2008. С.186. [Електронний ресурс]. URL: http://sf.tneu.edu.ua/index.php/sf/article/download/252/261 (дата звернення: 11.03.2019).

[184] Юрченко В.В Сучасні тенденції розвитку та гармонізації податкових систем країн Європейського Союзу. Вектори для України. Ефективна економіка № 12, 2013 [Електронний ресурс]. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2651 (дата звернення: 11.03.2019).

окремої держави остання не може визначати політику та чинити істотний вплив, відстоюючи свої інтереси. Натомість держава, яка прагне стати членом угруповання, як правило, приймає поставлені вимоги і лише адаптує власну податкову політику і законодавство до прийнятих стандартів. Таким чином, у відносинах між Україною, яка перебуває на шляху євроінтеґрації та Євросоюзом, може спостерігатися явище лише адаптації податкової системи, а не гармонізації. Адаптація передбачає налаштування системи на певні умови застосування. У даному випадку такими умовами є податкове середовище, що склалося в ЄС.[185]

Другим абзацом ч. 1 Указу Президента України «Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу» від 11.06.1998 р. № 615/98 визначено, що адаптація законодавства України передбачає реформування її правової системи та поступове приведення у відповідність із європейськими стандартами і охоплює приватне, митне, трудове, фінансове, податкове законодавство, законодавство про інтелектуальну власність, охорону праці, охорону життя та здоров'я, навколишнє природне середовище, захист прав споживачів, технічні правила і стандарти, транспорт, а також інші галузі, визначені Угодою про партнерство та співробітництво Україною та ЄС.[186]

Тобто, напрямок адаптації національної податкової системи до гармонізованої системи держав-членів ЄС був обраний ще в XX ст. Однак, лише у 2014 році Україна взяла зобов'язання привести свою податкову систему у відповідність до стандартів ЄС. Укладення 2014 року Угоди про асоціацію між Україною та ЄС (яка замінила Угоду про партнерство і співробітництво між Україною та ЄС), Україна перейшла на новий рівень співпраці з ЄС – від партнерства та співробітництва до політичної асоціації та економічної

---

185 Валігура В. Теоретичні засади міждержавної податкової гармонізації та характеристики податкових систем країн Європейського Союзу в контексті євроінтеґрації України. Світ фінансів. 1 (14), 2008. с. 185. [Електронний ресурс]. URL: http://sf.tneu.edu.ua/index.php/sf/article/download/252/261 (дата звернення: 11.03.2019).

186 Указ Президента України «Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу» від 11.06.1998 р. № 615/98 [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/615/98/ed19980611 (дата звернення: 11.03.2019).

інтеграції.[187]

Так, ст. 349 Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014 (надалі – Угода про асоціацію), сторони взяли на себе зобов'язання зі співробітництва з метою покращення належного управління у сфері оподаткування з метою подальшого покращення економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції. В свою чергу, відповідно до ст. 353 Угоди про асоціацію, Україна також зобов'язалась до поступового наближення свого національного податкового законодавства до структури оподаткування ЄС.[188]

Оподаткування ще досі є сферою, в якій держави-члени інтеграційних об'єднань зберігають суверенітет, особливо в сфері прямого оподаткування. Повноваження держав щодо оподаткування, вступають в конфлікт з цілями цих об'єднань, особливо основними економічними свободами. Ці свободи, закріплені як в установчих договорах міжнародних організацій і, деталізуючих їх положення, актах «жорсткого права» (наприклад, директивах ЄС), так і в актах «м'якого права», впливають на національні податкові системи. Аналогічний вплив роблять на них двосторонні податкові угоди між державами. хоча ці угоди можуть розглядатися і як прояв податкового суверенітету, вони в той же час обмежують податкові повноваження сторін.[189]

Але, податковий суверенітет держав-членів обмежений правом ЄС. Хоча пряме оподаткування не підпадає під компетенцію Союзу, повноваження держав-членів повинні в будь-якому випадку реалізовуватися відповідно до наднаціонального податкового права. Це закріплено в рішенні Суду

[187] Савенкова В.Г. Нові підходи до реалізації угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. Теорія та практика адаптації законодавства України до законодавства ЄС: матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 8 червня 2018 року / за ред. проф. Р.С. Мельника, відпов. ред. к.ю.н. Л.Ю. Малюга. К.: Видавничий дім «Гельветика», 2018. 380 с.

[188] Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 27.06.2014, що була ратифікована Законом України від 16.09.2014, № 1678-VII. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (дата звернення: 11.03.2017).

[189] Пономарьова К.А. Налоговый суверенитет в условиях взаимодействия интеграционного и национального налогового права. Вестник ВГУ. Серия: Право. 2016. с. 248. [Електронний ресурс]. URL: http://www.vestnik.vsu.ru/pdf/pravo/2016/03/2016-03-24.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

Європейського Союзу у справі від 14.02.1995 р. № С-279/93 «Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker».[190] Це твердження, очевидно, відображає конфлікт двох рівнів компетенції. Судова практика неодноразово вказувала на пріоритет права ЄС над національним правом. Норми Договору про функціонування Європейського союзу, є нормами прямої дії, так що будь-яка національна норма, що їм суперечить, визначається недіючою.[191]

2.3.2. Податкові юрисдикції держав

Носієм суверенітету і єдиним джерелом влади в сучасній правовій державі є народ – населення цієї держави, що здійснює владу безпосередньо і через органи державної влади та органи місцевого самоврядування. З цього прослідковується прямий та безпосередній політико-правовий зв'язок між фізичними особами та державою. Держава – це особлива політико-правова форма організації суспільства, що створена з метою забезпечення належного рівня його існування та розвитку через функціонування відповідних соціальних інституцій. Іншими словами, першоджерелом та найвищою владою (суверену) на території держави є її населення.

Однак, народ, як носій суверенітету держави, обмежений в праві безпосередньо впливати на публічні фінанси. Якщо виходити з конституційних положень, то можна дійти до висновку, що носієм державного суверенітету є народ, який наділений верховним повним, виключним та безпосереднім правом на регулювання будь-яких відносин в державі, окрім податкових та бюджетних.

Враховуючи дві антагоністичні позиції щодо найвищої влади в державі, існує колізія народного та державного суверенітетів, зокрема в частині публічних фінансів. Фінансовий суверенітет – це виключна компетенція найвищих органів державної влади щодо мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів держави для забезпечення її існування та створення

[190] Рішення Суду Європейського Союзу у справі від 14.02.1995 р. № С-279/93 «Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker» [Електронний ресурс]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:61993CJ0279 (дата звернення: 11.03.2019).

[191] Пономарьова К.А. Налоговый суверенитет в условиях взаимодействия интеграционного и национального налогового права. Вестник ВГУ. Серия: Право. 2016 р. С.255. [Електронний ресурс]. URL: http://www.vestnik.vsu.ru/pdf/pravo/2016/03/2016-03-24.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

належних умов для розвитку всього суспільства. Фіскальний суверенітет – це потенційна можливість суверенного утворення на породження правовідносин щодо сплати обов'язкових платежів до публічних фондів коштів з подальшим їх розподілом за визначеними напрямками державного та суспільного розвитку (задоволення публічного інтересу).

Суверенна рівність держав означає, що всі держави, незалежно від їх розмірів і чисельності населення, економічних і військових можливостей, форми правління та інших характеристик, мають рівний обсяг прав, як і індивіди. Як зазначається в наукових джерелах, внаслідок економічної та політичної глобалізації суверенітет став втрачати своє значення неподільної, незаперечною і верховної державної влади. Свобода пересування товарів, послуг, капіталу та робочої сили робить державні кордони умовними, а сфера співробітництва держав стає все більшою.[192]

В той же час, юрисдикція – це сфера вольового впливу держави на відносини, що в ній відбуваються або які мають відбуватись з волі держави. Юрисдикція – це похідне правове явище від суверенітету держави, що полягає в здатності держави поширювати владно-майновий вплив на фізичних та юридичних осіб, що безпосередньо пов'язані з державою. Фіскальна юрисдикція створюється з державної волі у формі загальнообов'язкових актів прямої дії з метою залучення публічних доходів. Досліджуючи правову категорію «публічні доходи», науковець А.К. Головацька прийшла до висновків, що ця категорія включає в себе державні доходи, доходи до місцевих бюджетів та доходи до централізованих фондів коштів, які спрямовуються на забезпечення публічного інтересу суспільства.[193]

Термін «фіскальна юрисдикція» за своїм внутрішнім змістом включає в себе широке коло правовідносин, для даного дослідження нас цікавить лише його мобілізаційна функція, тобто «податкова юрисдикція». Податкова

---

[192] Пономарьова К.А. Налоговый суверенитет в условиях взаимодействия интеграционного и национального налогового права. Вестник ВГУ. Серия: Право. 2016 р. С. 250 [Електронний ресурс]. URL: http://www.vestnik.vsu.ru/pdf/pravo/2016/03/2016-03-24.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

[193] Головацька А.К. Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування як складовий елемент системи публічних доходів України. Науковий вісник Херсонського державного університету. Юридичні науки. 2018. № 4. С. 120

юрисдикція держави поширюється на двох рівнях: на територіальному та особистому.

Науковець К.А. Пономарьова зазначає, що паралельне існування податкових систем різних держав призводить до міжнародного подвійного оподаткування. У зв'язку з цим, можливі наступні види конкуренції податкових юрисдикцій:

1. Конкуренція суб'єктно і об'єктно орієнтованих юрисдикцій. Найбільш часто зустрічається видом конкуренції є одночасне застосування юрисдикції двох держав, заснованих на принципах резидентства і джерела доходу відповідно;

2. Конкуренція двох суб'єктно орієнтованих юрисдикцій. Перетин юрисдикцій, що ґрунтуються на принципах резидентства і громадянства або дві держави одночасно відносять платника податків до числа своїх резидентів;

3. Конкуренція двох об'єктно орієнтованих юрисдикцій. Така ситуація виникає, якщо особа є суб'єктом оподаткування в державі, що застосовує систему оподаткування за джерелом доходу, щодо податку на прибуток, отриманого в третій державі.[194]

Міжнародні правові норми залишають за державами право встановлювати імперативні правила до резидентів, в першу чергу, необхідний час перебування на території держави. Держава також має право закріпити статус платників податків за іноземними фізичними та юридичними особами - нерезидентами, але тільки в щодо джерел їхніх доходів, що знаходяться на його території. Відповідно на противагу від необмеженої податкової юрисдикції щодо резидентів, податкова юрисдикція держави щодо іноземців-нерезидентів обмежена джерелами доходу в межах цієї держави.[195]

Податкові угоди можуть розглядатися як прояви податкового суверенітету. Однак думки з приводу взаємного впливу податкового

194 Пономарьова К.А. Налоговый суверенитет в условиях взаимодействия интеграционного и национального налогового права. Вестник ВГУ. Серия: Право. 2016. С. 257. [Електронний ресурс]. URL: http://www.vestnik.vsu.ru/pdf/pravo/2016/03/2016-03-24.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

195 Пономарьова К.А. Налоговый суверенитет в условиях взаимодействия интеграционного и национального налогового права. Вестник ВГУ. Серия: Право. 2016. С. 250 [Електронний ресурс]. URL: http://www.vestnik.vsu.ru/pdf/pravo/2016/03/2016-03-24.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

суверенітету і міжнародних договорів в літературі різняться.[196] На думку Р.А. Шепенко, «сьогодні ідеї суверенітету є стримуючим фактором в процесі включення окремих норм в двосторонні податкові угоди, а в деяких випадках - для укладення самих податкових угод. Міжнародні договори, які містять податкові положення, можна розглядати як порушення або зменшення суверенітету».[197] І.Д. Левін, навпаки, вважає, що саме право укладення договору та прийняття на себе міжнародних зобов'язань є одним з найбільш істотних проявів суверенітету.[198] Варто погодитись з першою думкою, автор якої також зазначає, що під впливом принципу суверенітету податкові угоди зазвичай не створюють податкові права і не вводять вихідні податкові правила, тому що окремі держави вирішують їх самі.[199]

Щодо цього, науковець І.А. Хаванова зазначає, що «встановлення меж податкової юрисдикції через інструменти угод відповідає потребам суверенних держав, оскільки обмеження в здійсненні юрисдикції врівноважені послідовністю і стабільністю податкового режиму, ослабленням конфліктів юрисдикцій, поділом податкових доходів на основі взаємності, мінімізацією спотворень в міжнародній торгівлі та інвестиційної діяльності».[200] Так-як застосування податкових угод покладається на національні органи влади, вони можуть тлумачитися та застосовуватися по-різному в кожній договірній державі. Такий конфлікт оподаткування часто впливає на інтереси платників податків. Незважаючи на це, податкові угоди не передбачають ефективного механізму врегулювання спорів. Стосовно цього, держави, як і раніше, наполягають на своєму суверенітеті.[201]

---

196 Пономарьова К.А. Налоговый суверенитет в условиях взаимодействия интеграционного и национального налогового права. Вестник ВГУ. Серия: Право. 2016. С. 253 [Електронний ресурс]. URL: http://www.vestnik.vsu.ru/pdf/pravo/2016/03/2016-03-24.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

197 Шепенко Р.А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // Право и экономика. 2014. № 7. С. 48–55.

198 Левин И. Д. Суверенитет. М., 1948. С. 78.

199 Шепенко Р.А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // Право и экономика. 2014. № 7. С. 48–55.

200 Хаванова И. А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал рос. права. 2013. № 11. С. 41–51.

201 Пономарьова К.А. Налоговый суверенитет в условиях взаимодействия интеграционного и национального налогового права. Вестник ВГУ. Серия: Право. 2016. С.254 [Електронний ресурс]. URL: http://www.vestnik.vsu.ru/pdf/pravo/2016/03/2016-03-24.pdf (дата звернення: 08.06.2019).

Таким чином, податкова юрисдикція – фактична реалізація державного фіскального суверенітету щодо встановлення, зміни та припинення відповідних правовідносин в межах суверенної території держави та осіб, що пов'язані з державою фінансово-правовим зв'язком. В цьому контексті, варто звернути увагу, що податковий суверенітет держави, як частина фіскального суверенітету – це основа, на якій ґрунтується верховенство влади. Одним з прикладів може бути той факт, що становлення Державного бюджету України на сучасному етапі історії держави розпочинається із прийняття Декларації про Державний суверенітет (надалі – Декларація)[202], саме з цього моменту можна говорити про початок розбудови в Україні власної бюджетної системи. В розділі VI Декларації встановлювалося, що Українська РСР самостійно створює фінансову систему та формує державний бюджет.[203]

Науковець Г.С. Андрущенко, звертає увагу, що Декларація є основою для нової Конституції, законів України і визначає позиції Республіки при укладанні міжнародних угод. Отже, всі нормативно-правові акти, в тому числі й у бюджетній сфері, мають прийматися з урахуванням положень Декларації. Декларація про державний суверенітет була першим загальним актом бюджетного законодавства України як незалежної держави.[204]

На розвиток формування власної фінансової системи було ухвалено Закон України «Про бюджетну систему Української РСР» від 05.12.1990 № 512-XII[205], який введено в дію з 01.01.1991 р. Стаття 4 вказаного закону встановлювала, що республіканський бюджет забезпечує необхідними коштами фінансування заходів у галузі економічного і соціального розвитку, що мають загальнореспубліканське значення. Через республіканський бюджет здійснюється перерозподіл частини фінансових ресурсів між областями і

---

202 Декларація про Державний суверенітет. Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР), 1990, N 31, ст.429. [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/55-12 (дата звернення: 08.06.2019).

203 Білінський Д.О. Правова природа публічної фінансової системи України (методологічний аспект). дис. на здобуття наук. ступеня док. юрид. наук : 12.00.07 [Електронний ресурс]. URL: http://nauka.nlu.edu.ua/download/diss/belinskyi/d_belinskyi.pdf (дата звернення: 08.06.2019).

204 Андрущенко Г.С. Становлення та розвиток бюджетного законодавства України. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07 [Електронний ресурс]. URL: http://scc.univ.kiev.ua/upload/iblock/ae7/dis_Andrushchenko%20H.S..pdf (дата звернення: 08.07.2019).

205 Про бюджетну систему Української РСР: Закон України від 05.12.1990 № 512-XII. Відом. Верхов. Ради УРСР. 1991. № 1. Ст. 1.

містами республіканського підпорядкування з метою забезпечення всебічного розвитку їх економіки, зростання матеріального добробуту та культурного рівня життя народу.[206]

Розподільча функція фінансової діяльності держави потребувала залучення фінансових ресурсів до централізованих фондів коштів, у зв'язку з цим в червні 1991 року, Верховна Рада Української РСР прийняла Закон Української РСР «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-XII, яким визнала податкову політику виключним правом Української РСР, що проводиться в республіці самостійно (ч. 1, ст. 1). Наслідком чого, «всесоюзна» податкова юрисдикція припинила свою дію.[207]

Тобто, передумовою для проголошення незалежності держави була побудова власної фінансової системи, яка включала всі ланки – мобілізацію, розподіл і використання публічних коштів. Вже за наслідком створення фіскального суверенітету – фінансового фундаменту держави, стало можливим проголошення незалежності України.

2.3.3. Локальні податкові юрисдикції

Варто звернути увагу, що сучасна податкова юрисдикція держави не обмежується лише загальнодержавним рівнем оподаткування. В державах, у межах суверенної території, створюються податкові юрисдикції на різних рівнях: загальнодержавному, регіональному, місцевому. Доволі розповсюдженим явищем є створення спеціальних податкових юрисдикцій – оншорні/оффшорні податкові юрисдикції, експортно-виробничі, науково-технологічні зони тощо. У сучасних умовах макроекономічної нестабільності і збільшення конкуренції подальші перспективи розвитку економіки визначаються створенням нових умов для ведення бізнесу, які досягаються за рахунок створення високотехнологічних виробництв, підвищення рівня

---

206 Білінський Д.О. Правова природа публічної фінансової системи України (методологічний аспект). дис. на здобуття наук. ступеня док. юрид. наук : 12.00.07 [Електронний ресурс]. URL: http://nauka.nlu.edu.ua/download/diss/belinskyi/d_belinskyi.pdf (дата звернення: 08.06.2019).

207 акон Української РСР «Про систему оподаткування» від 25.06.1991, № 1251-XII . [Електронний ресурс]. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1251-12/ed19910625 (дата звернення: 11.03.2017).

кваліфікації працівників і ефективності управлінських структур. Драйверами зростання регіональних економічних систем виступають особливі майданчики для розміщення промислових, торгівельних, інноваційних і подібних виробництв. Як особливі майданчики можуть виступати «спеціальні економічні зони» різних функційних типів: зони вільної торгівлі; вільні порти, місця; зони державного митного регулювання, що знаходяться зовні; виробничі зони, в яких пільги надаються компаніям, зайнятим у певному секторі економіки; технологічні парки, в яких створюються найбільш сприятливі умови для реалізації інноваційних проектів тощо.[208]

Переваги вільних економічних зон[209]

Зовнішньоторговельні

- спеціальний митний режим;
- спрощений порядок здійснення ЗТО

Податкові

- постійне чи тимчасове звільнення від оподаткування;
- знижений розмір податкових ставкок

Пільги та стимули ВЕЗ

Фінансові

- спеціальний митний режим;
- спрощений порядок здійснення ЗТО

Адміністративні

Спрощення процедури:
- створення підприємств, надання послуг;
- візду-виїзду іноземних громадян;

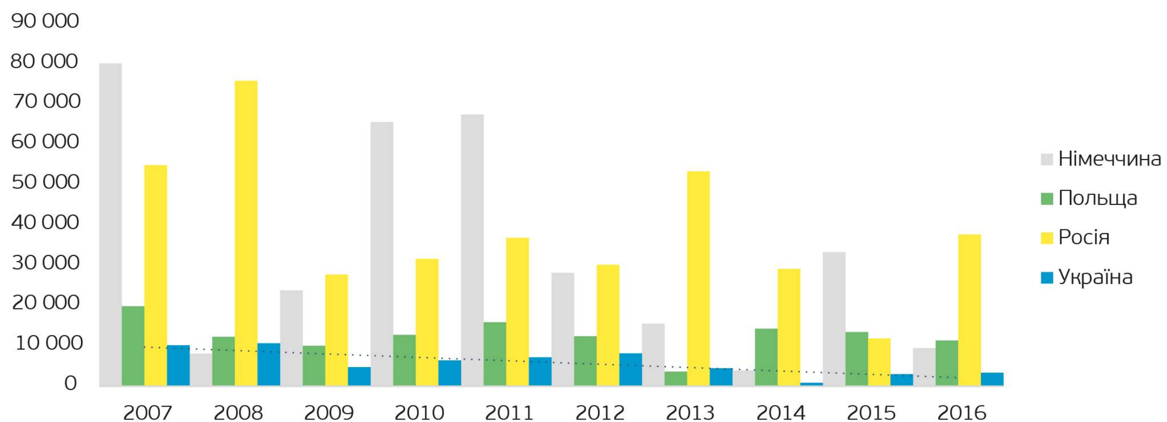
Цілком очевидно, що різні частини держави розвиваються залежно від об’єктивних факторів (природних, людських ресурсів, клімату тощо). Публічні фонди коштів не будуть наповнюватись з тих територій де відсутні джерелі їх наповнення. В такому разі держава не втратить нічого, якщо звільнить ці території від сплати певних податків або знизить їх ставки. На законодавчому рівні такі території називаються вільними або спеціальними економічними

[208] Вороніна О. О. Досвід функціонування вільних економічних зон в Україні та пер-спективи їх подальшого розвитку. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка» : науковий журнал. Острог : Вид-во НаУОА, грудень 2018. No 11(39). С. 24–29.

[209] Спеціальні економічні зони: панацея для України чи невиправдана загроза [Електронний ресурс]. URL: http://forumkyiv.org/uk/analytics/specialni-ekonomichni-zoni:-panaceya-dlya-ukrayini-chi-nevipravdana-zagroza (дата звернення: 11.03.2019).

зонами. Такий механізм стимулювання економічної активності та наповнення публічних фондів коштів набув поширення у середині XX століття, та є актуальним і сьогодні, оскільки в ньому поєднуються публічні та приватні інтереси.

Прямі іноземні інвестиції, 2007-2016 роки, млн доларів США[210]



На даний час, науковою спільнотою, аналізуються відносини діяльності вільних економічних зон, здебільшого, на приватно-правовому рівні, зокрема інвестиційна привабливість, правовий статус суб'єктів діяльності вільних економічних зон, види господарської діяльності тощо. Основна увага зосереджена на позитивних аспектах функціонування цих зон, проте існують випадки негативної практики, які потребують дослідження.

В теорії права панівною є думка про те, що вільні економічні зони (надалі – ВЕЗ) є видом спеціального режиму господарювання заохочувального характеру, адже його запровадження пов'язане з необхідністю вирішення соціально-економічних проблем, залучення інвестицій на певну територію держави та/або у певну галузь економіки, створення нових робочих місць за допомогою надання різного роду заохочень для суб'єктів господарювання.[211]

---

[210] Спеціальні економічні зони: панацея для України чи невиправдана загроза [Електронний ресурс]. URL: http://forumkyiv.org/uk/analytics/specialni-ekonomichni-zoni:-panaceya-dlya-ukrayini-chi-nevipravdana-zagroza (дата звернення: 11.03.2019).

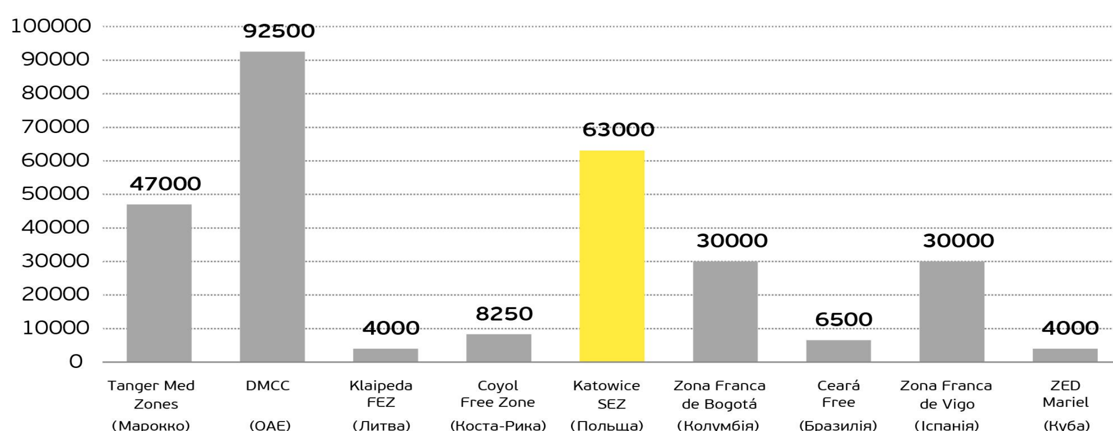
[211] Онищенко О.М. Особливості формування законодавства України: філософсько-правові, історичні та прикладні аспекти Матеріали III Всеукраїнської науково-практичної конференції, 2016. с. 186

Територіальна податкова юрисдикція держави передбачає поширення свого впливу, як на загальнодержавному так й на локальному рівнях. Локальна податкова юрисдикція, в свою чергу, передбачає можливість створення спеціальних податкових юрисдикцій з особливим режимом оподаткування. Ці спеціальні податкові юрисдикції виступають рушійною силою для розвитку територій, на яких вони знаходяться, оскільки стають привабливим майданчиком для прямих іноземних інвестицій.

Сучасний режим господарювання заохочувального характеру застосовується до принципово нових, наукомістких галузей економіки або тих, що потребують значних капіталовкладень, як приклад — генна інженерія, нейронні мережі, мікроелектроніка, робототехніка, аерокосмічна галузь тощо.

Окремо слід наголосити, що через створення сприятливих умов для ведення господарської діяльності на непривабливих, з економічної точки зору, територіях, держава та територіальні громади забезпечують задоволення публічного інтересу шляхом створення нових робочих місць, збільшення доходів населення, покращення господарської та соціальної інфраструктури, створенням підприємств для реалізації продукції та надання суміжних послуг, що прямо чи опосередковано пов'язані з діяльністю ВЕЗ тощо.

Кількість працівників у деяких ВЕЗ світу[212]



Досвід функціювання вільних економічних зон демонструє позитивний економічний ефект у формі приросту ВВП з подальшим його розподілом у

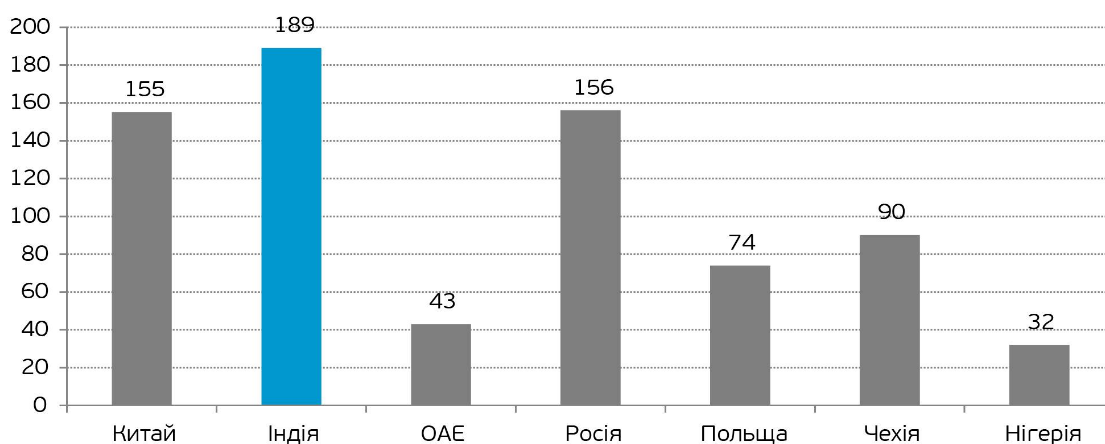
[212] Спеціальні економічні зони: панацея для України чи невиправдана загроза [Електронний ресурс]. URL: http://forumkyiv.org/uk/analytics/specialni-ekonomichni-zoni:-panaceya-dlya-ukrayini-chi-nevipravdana-zagroza (дата звернення: 11.03.2019).

публічних фондах коштів. Статистичні дані, в світовому розрізі, наявні в загальнодоступних джерелах[213], тому є сенс зазначити лише про те, що ВЕЗ можна сміливо назвати локомотивом світової економіки.

Держава в процесі розвитку, формування та реалізації регіональних програм мусить застосовувати низку ринкових інструментів, за допомогою яких можна створити потужну регіональну економіку на тій чи іншій території. Одним з таких інструментів, безумовно, є створення вільних економічних зон та запровадження територій пріоритетного розвитку як чинних форм спеціальних правових режимів економічної діяльності.[214]

Спеціальні економічні зони переносять центр ваги управління соціально-економічними процесами на регіональний рівень, стаючи фактором їх розвитку і шляхом створення привабливого інвестиційного клімату регіону.[215]

Кількість ВЕЗ у окремих державах[216]



Світова практика продемонструвала, що створення ВЕЗ є ефективним інструментом залучення прямих іноземних інвестицій в економіку. Так, наприклад, через одну вільну економічну зону, Об'єднанні Арабські Емірати отримали третину всіх інвестицій в державу. Позитивний економічний ефект

---

[213] Taylor Prichard. Top Free Zones 2017. Site Selection magazine, November 2017.

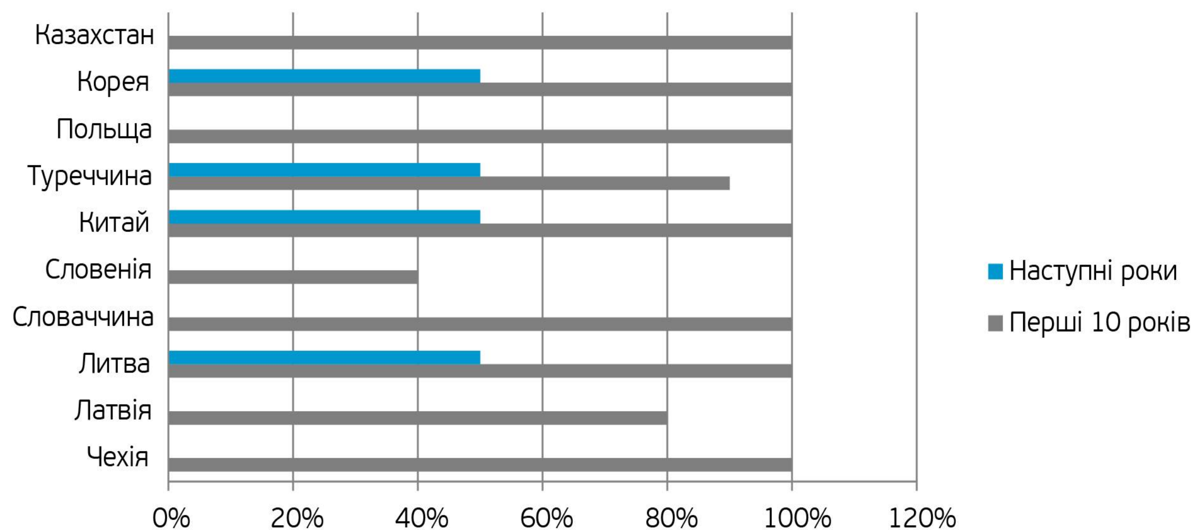
[214] Шутова О.С. Особливості розвитку вільних економічних зон і територій пріоритетного розвитку в Україні. Вісник Запорізького національного університету № 4 (I), 2015 [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vznu_Jur_2015_4%281%29__14.pdf С.83 (дата звернення: 11.03.2019).

[215] Вороніна О.О. Досвід функціонування вільних економічних зон в Україні та перспективи їх подальшого розвитку. Наукові записки Національного універ си тету «Острозька академія». Серія «Економіка» : науковий журнал. Острог : Вид-во НаУОА, грудень 2018. No 11(39). С. 24–29.

[216] Спеціальні економічні зони: панацея для України чи невиправдана загроза [Електронний ресурс]. URL: http://forumkyiv.org/uk/analytics/specialni-ekonomichni-zoni:-panaceya-dlya-ukrayini-chi-nevipravdana-zagroza (дата звернення: 11.03.2019).

китайських ВЕЗ вимірюється у щорічному прирості ВВП в межах 6–10%, більше 40% високотехнологічного експорту, а також концентрацією іноземного капіталу, що складає більше 70%. Результатом відкриття ВЕЗ у Туреччині в перший же рік стало збільшення прямих інвестицій на 26%, а реального валового продукту – на 3,2%. За тридцять років функціювання щорічний додатковий приріст прямих іноземних інвестицій у середньому складає 30%.[217]

Терміни дії спеціальних режимів оподаткування ВЕЗ[218]



У понад 100 країнах світу діють тисячі ВЕЗ у вигляді різних форм просторової організації бізнесу. Найуспішніші практика застосування ВЕЗ спостерігається у Китаї, США, Бразилії, Великобританії, Швейцарії, країнах Південно-Східної Азії та ін. В Україні до 2001 р. було створено 11 ВЕЗ терміном на 20-60 років.[219]

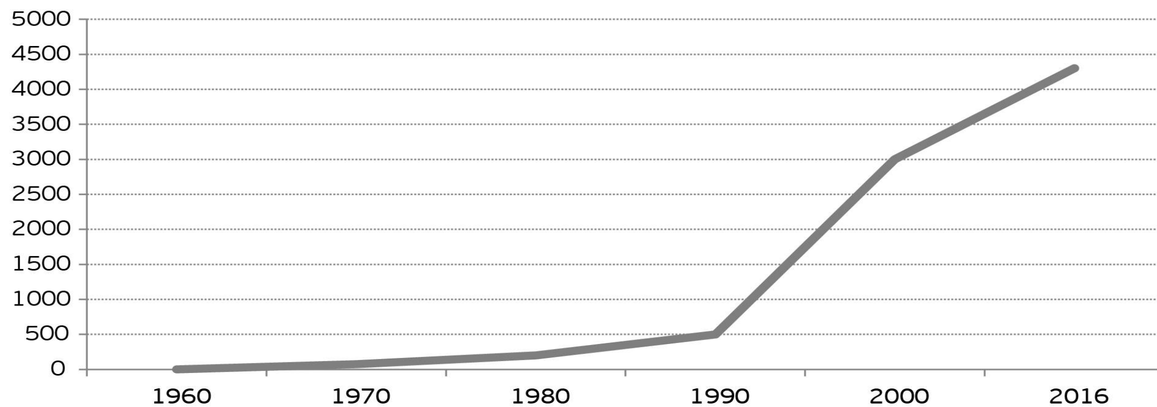
---

217 Хоменко О. Нові спеціальні економічні зони – рецепт економічного вибуху в Україні. [Електронний ресурс]. URL: http://hvylya.net/special-projects/ukrainian-institute-future/novyie-spetsialnyie-ekonomicheskie-territorii-retsept-ekonomicheskogo-vzryiva-v-ukraine.html (дата звернення: 11.03.2019).

218 Спеціальні економічні зони: панацея для України чи невиправдана загроза [Електронний ресурс]. URL: http://forumkyiv.org/uk/analytics/specialni-ekonomichni-zoni:-panaceya-dlya-ukrayini-chi-nevipravdana-zagroza (дата звернення: 11.03.2019).

219 Ткач С.М. Спеціальні економічні зони в Україні: досвід і нові пріоритети просторової організації. Регіональна економіка 2016, №3 [Електронний ресурс]. URL: http://ird.gov.ua/pe/re201603/re201603_086_TkachSM.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

Динаміка створення ВЕЗ у світі[220]



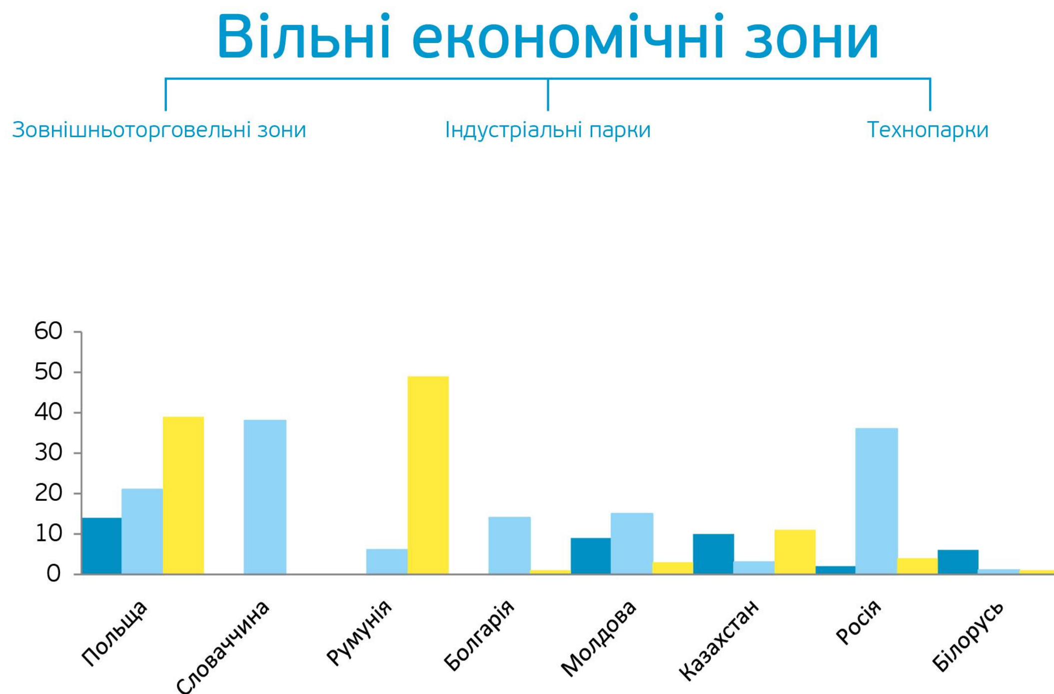
Але, світовий досвід містить приклади невдалих спроб впровадження режиму заохочувального характеру. Концепція створення ВЕЗ в Україні[221], затверджена у 1994 році, передбачала різні напрямки господарської діяльності до яких застосовувався режим заохочувального характеру. Серед перспективних напрямків: банківсько-страхові (офшорні) зони - зони, в яких запроваджується особливо сприятливий режим здійснення банківських та страхових операцій в іноземній валюті для обслуговування нерезидентів; туристсько-рекреаційні зони - створюються з метою активізації підприємницької діяльності (в тому числі із залученням іноземних інвесторів) у сфері рекреаційно-туристичного бізнесу; науково-технічні зони - спеціальний правовий режим яких орієнтований на розвиток наукового і виробничого потенціалу, досягнення нової якості економіки через стимулювання фундаментальних і прикладних досліджень, з подальшим впровадженням результатів наукових розробок у виробництво.

---

220 Спеціальні економічні зони: панацея для України чи невиправдана загроза [Електронний ресурс]. URL: http://forumkyiv.org/uk/analytics/specialni-ekonomichni-zoni:-panaceya-dlya-ukrayini-chi-nevipravdana-zagroza (дата звернення: 11.03.2019).

221 Про Концепцію створення спеціальних (вільних) економічних зон в Україні : Постанова Кабінету Міністрів України; Концепція від 14.03.1994 № 167 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/167-94-%D0%BF (дата звернення: 10.07.2020)

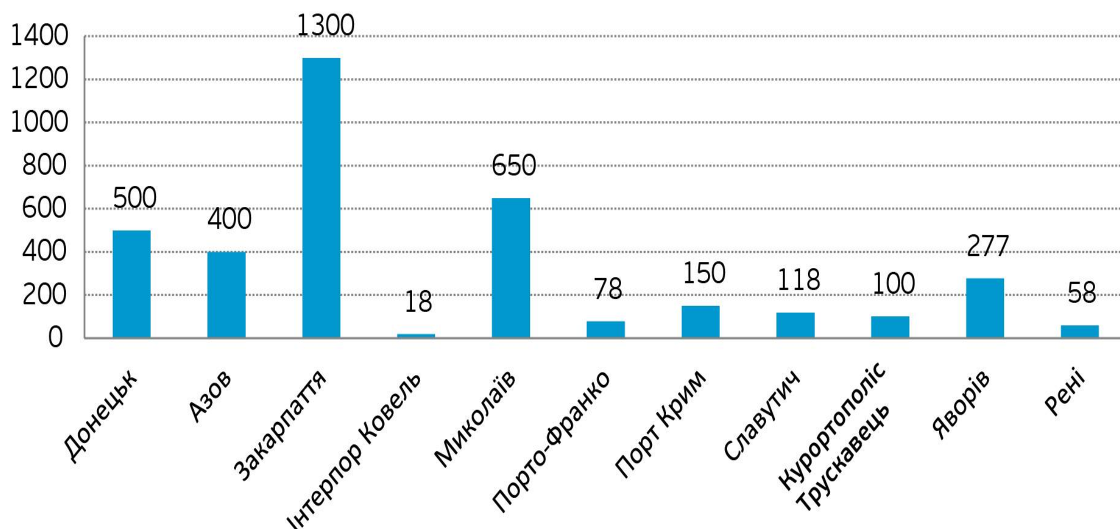
Кількість ВЕЗ у пострадянських країнах за типами[222]



Враховуючи відсутність приватного позикового капіталу та сучасної системи електронних переказів, існувала необхідність в побудові міцної банківської системи. Ринок страхових послуг був відсутній взагалі. В свою чергу, туристично-рекреаційна галузь економіки була заснована на потребах внутрішніх туристів, про іноземців мова не йшла. Тому, інвестиції в побудову нових курортних зон значно би вплинули на місцеві публічні фінанси. Стосовно інвестиційної активності в науково-технічну галузь — значний обсяг вищих навчальних закладів, лабораторій, конструкторських бюро та кваліфікованих трудових ресурсів передбачав стрімкий розвиток нових технологій. Ця галузь потребувала лише фінансування проектів та матеріально-технічної бази. Все це мало бути реалізоване на першому етапі (1994-2000 роки).

[222] Спеціальні економічні зони: панацея для України чи невиправдана загроза [Електронний ресурс]. URL: http://forumkyiv.org/uk/analytics/specialni-ekonomichni-zoni:-panaceya-dlya-ukrayini-chi-nevipravdana-zagroza (дата звернення: 11.03.2019).

Заплановані обсяги інвестицій у ВЕЗ України, млн доларів[223]



З моменту проголошення України незалежною державою було створено низку спеціальних економічних зон, де запроваджувалися пільгові режими ведення діяльності, зокрема щодо оподаткування прибутків, ввезення товарів і обладнання; це також пов'язано з ідеологічними змінами, які виражаються в тому, що держава більше не намагається виконувати роль виробника абсолютно всіх товарів.[224]

На жаль, жоден з перспективних напрямків не був реалізований в 90 роки, і нереалізований зараз. Економіка держави прогавила значні кошти, які в свою чергу не були перерозподілені в публічних фондах. Ще однією проблемою є втрата часу, оскільки наразі створити офшорну зону на території Європи безперспективно в економічному та правовому сенсі.

Враховуючи стрімкий розвиток цифрової економіки, який стартував в XXI ст., правове регулювання XX ст. вже не відповідало новим вимогам. Крім вищезазначених невдач діяльності ВЕЗ на території України, проблемою також було те, що бенефіціарами суб'єктів економічної діяльності ВЕЗ були резиденти України, які здійснювали свою діяльність з метою уникнення від оподаткування

---

223 Спеціальні економічні зони: панацея для України чи невиправдана загроза [Електронний ресурс]. URL: http://forumkyiv.org/uk/analytics/specialni-ekonomichni-zoni:-panaceya-dlya-ukrayini-chi-nevipravdana-zagroza (дата звернення: 11.03.2019).

224 Шутова О.С. Особливості розвитку вільних економічних зон і територій пріоритетного розвитку в Україні. Вісник Запорізького національного університету № 4 (I), 2015 [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vznu_Jur_2015_4%281%29__14.pdf С.83 (дата звернення: 11.03.2019).

або його зменшення. Прямі іноземні інвестиції надходили в незначних розмірах. Діяльність суб'єктів ВЕЗ, на законодавчому рівні, була спрямована здебільшого не на досягнення позитивного соціально-економічного ефекту, а на зменшення податкового навантаження. Враховуючи відсутність задоволення публічного інтересу, станом на 2005 рік, було припинено пільгові умови оподаткування на цих територіях, наслідком чого зникла їх інвестиційна привабливість. У випадку з Україною, припинення функціонування ВЕЗ було фундаментальною помилкою не у зв'язку зі зменшенням надходженнь до публічних фондів коштів, а через те, що держава порушила взяті на себе зобов'язання про гарантії діяльності суб'єктів економічної діяльності ВЕЗ. У зв'язку з чим, держава зазнала іміджевих збитків.

Спеціальні податкові режими є похідними від режиму, в основі якого лежать загальні правила поведінки. Це пояснює той факт, що будь-який спеціальний податковий режим не може бути єдиною системою потенційних правових наслідків, що встановлюються для розподілу обтяжень несення витрат держави й органів місцевого самоврядування між членами суспільства.[225] Світова практика оподаткування засвідчує поширеність різноманітних форм та різновидів спеціальних режимів оподаткування як у високорозвинених країнах, так і в країнах з менш успішною економікою. Результати господарювання свідчать про значну ефективність пільгових режимів оподаткування у стимулюванні розвитку. Це пояснює зростання популярності спеціальних режимів оподаткування у світі.[226]

Руйнація ВЕЗ України розпочалася в квітні 2005 р. з порушенням нормотворчих правил і державних гарантій ліквідації законодавчо передбачених для суб'єктів господарювання ВЕЗ податкових та митних пільг (вилучення положень про податкові пільги із законів про спеціальні економічні зони відбулося без належного обґрунтування на підставі внесення змін до Закону

[225] Андрієвський К.В. Спеціальні податкові режими : автореф. дис. канд. юрид. наук / К. Андрієвський. – Харків, 2009. – 21 с.

[226] Крисоватий А.І. Фіскальний простір сталого соціально-економічного розвитку держави [Електронний ресурс] : монографія / А. І. Крисоватий, Л. П. Амбрик, В. А. Валігура [та ін.] ; за ред. А. І. Крисоватого. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - 332 с. - До 50-річчя ТНЕУ. [Електронний ресурс]. URL: http://dspace.tneu.edu.ua/jspui/handle/316497/12154 (дата звернення: 11.03.2019).

України «Про державний бюджет на 2005 рік» від 23.12.2004 № 2285-IV.[227] Основними офіційними аргументами такого рішення були, начебто, їх негативний вплив на конкурентне середовище, бюджетна неефективність та певні зловживання.[228]

Не дивлячись на податкову реформу, досить тривалий час, правовий режим оподаткування на територіях ВЕЗ залишався без змін — існували ВЕЗ без будь-яких податкових преференцій. Через дев’ять років, у 2014 р., з метою регулювання суспільних економічних відносин, що склалися внаслідок тимчасової окупації частини території України, Парламентом України, всупереч положенням Конституції України та національного податкового законодавства було прийнято закон про створення вільної економічної зони на тимчасово окупованій території в АР Крим. Цей нормативно-правовий акт на десять років встановив особливості правового статусу Вільної економічної зони «Крим» у межах двох адміністративно-територіальних одиниць України: Автономної Республіки Крим і міста Севастополь.

Отже, Верховна Рада України, керуючись ст. 13 Закону України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» від 15.04.2014 р. № 1207-VII[229] (надалі – Закон № 1207-VII), всупереч положенням Конституції України та національного податкового законодавства прийняла Закон України «Про створення вільної економічної зони «Крим» та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України» від 12.08.2014 р. № 1636-VII[230] (надалі – Закон № 1636-VII). Цей нормативно-правовий акт на десять років встановив особливості правового статусу Вільної економічної зони «Крим»

[227] Закон України «Про державний бюджет на 2005 рік» від 23.12.2004 № 2285-IV. [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2285-15 (дата звернення: 10.02.2019).

[228] Приходько В., Єгорова О., Казакова Л. Метафізика інвестицій. Інноваційно-інвестиційний розвиток економіки регіонів: монографічний посібник / Ужгород: ПП «АУТДОР – ШАРК», 2015. – 352 с. [Електронний ресурс]. URL: https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/19687 с.113 (дата звернення: 11.03.2019).

[229] Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України : Закон України 15.04.2014 № 1207-VII : із зм. і доп. станом на 07.04.2016. Відомості Верховної Ради України. 2014. № 26. Ст. 892.

[230] Про створення вільної економічної зони «Крим» та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України : Закон України від 12.08.2014 № 1636-VII : із зм. і доп. станом на 09.10.2015. Відомості Верховної Ради України. 2014. № 43. Ст. 2030.

(надалі – ВЕЗ «Крим») у межах двох адміністративно-територіальних одиниць України: Автономної Республіки Крим (надалі – АРК) і міста Севастополь.

Важливим елементом правового режиму є визначення просторово-часових меж його дії. При цьому деталізується, на якій території буде введено режим і протягом якого часу він буде діяти. Податкові режими можуть діяти як на території всієї держави, так і в окремих її регіонах чи місцях, територіях окремих територіальних громад. Наприклад, режим вільної економічної зони або режим спеціальної митної зони встановлює на окремій території порядок оподаткування, відмінний від порядку, що діє на іншій «загальній» території. За часом дії можна виокремити загальний часовий та спеціально-часовий податкові режими. Загальний часовий режим діє постійно, поки не буде скасований або замінений новим. Кінцевий момент його дії не встановлений. Тривалість дії спеціально-часового податкового режиму залежить від заздалегідь визначених часових меж або настання певних обставин.[231]

Для належного розуміння проблематики правового регулювання фінансових правовідносин в АРК і місті Севастополі доцільно розпочати з дослідження правового статусу цих територій. Правовий статус АРК, визначається Конституцією України, Законом України «Про Автономну Республіку Крим» від 17.03.1995 р. № 95/95-ВР і Конституцією АРК, затвердженої відповідним законом. На законодавчому рівні спеціальний правовий статус міста Севастополь визначений в Конституції України, проте окремого закону щодо особливостей цього статусу досі не було ухвалено. Тому місцеві органи влади в місті Севастополі здійснюють свою діяльність на підставі Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР.[232]

З аналізу законодавчих норм можна побачити, що АРК є невід'ємною складовою частиною України та в межах повноважень, визначених

[231] Маріхін К.В. Класифікація податкових режимів. Держава та регіони. Серія: Право, 2015 р., № 1 (47) [Електронний ресурс]. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/drp_2015_1_8.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

[232] Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР : із зм. і доп. станом на 04.04.2016. Відомості Верховної Ради України. 1997. № 24. Ст. 170.

Конституцією та законами України, її органи влади вирішують питання, віднесені до їх відання (ст. 134 Конституції України), зокрема, визначення структури та пріоритетних напрямів розвитку економіки, визначення напрямів і пріоритетів інвестиційної діяльності, надання пільг інвесторам, включаючи іноземних, вирішення інших питань інвестиційної діяльності; створення та забезпечення функціонування вільних економічних зон. Фінансова самостійність АРК гарантується закріпленням законами України за дохідною частиною бюджету АРК на стабільній основі загальнодержавних податків і зборів, які зараховуються в повному обсязі до бюджету АРК (пп. 11, 14 ч. 1 ст. 18 Конституції АРК).[233] Відтак, органам влади АРК (Верховній Раді та Раді міністрів) надані повноваження на самостійне врегулювання фінансово-економічних питань в межах компетенції та юрисдикції.

Одночасно з цим, законодавець, не вносячи зміни до чинного законодавства щодо правового статусу АРК, прийняв Закон № 1207-VII, де було зазначено, що особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території визначаються законом (ст. 13). Ця норма потребує уваги відразу в двох площинах: щодо легітимності закріплення змін правового статусу АРК; щодо належного розуміння терміну «економічна діяльність».

Так, стосовно першої площини цілком очевидно, що ухвалення нових норм, що йдуть у розріз із чинним законодавством України, потребує змін кореспондуючих законодавчих положень щодо правового статусу АРК. У межах другої площини потребує визначення термін «економічна діяльність», оскільки саме особливості такої діяльності потребують законодавчого регулювання. Економічна наука має багато визначень терміну «економічна діяльність», які залежать від її видів, форм, суб’єктного складу тощо. В широкому розумінні економічна діяльність – це сукупність приватно-правових відносин, що виникають в процесі виробництва та реалізації товарів та послуг з метою отримання певних матеріальних та нематеріальних благ. Виходячи з цього визначення, в досліджуваній нормі йде мова про регулювання саме приватно-

[233] Про затвердження Конституції Автономної Республіки Крим : Закон України від 23.12.1998 № 350-XIV : із зм. і доп. станом на 17.12.2009 . Офіційний вісник України. 1999. № 1. С. 3.

правових відносин на тимчасово окупованій території. Однак, на підставі цієї норми, був ухвалений Закон № 1636-VII, яким на території АРК та міста Севастополя запроваджено вільну економічну зону.

Вільна економічна зона – це частина території України, на якій встановлюються і діють спеціальний правовий режим економічної діяльності та порядок застосування і дії законодавства України, а також запроваджуються пільгові митні, валютно-фінансові, податкові та інші умови економічної діяльності суб'єктів господарювання. Зокрема, для режиму господарської діяльності, що здійснюється в рамках ВЕЗ характерним є те, що суб'єкти здійснення такої діяльності на певний період звільняються від сплати податку на прибуток та/або сплачують такий податок за пільговою ставкою (як-от: 50 відсотків); звільняються від сплати ввізного мита та податку на додану вартість на сировину, матеріали, устаткування обладнання, що ввозяться на територію ВЕЗ, а також від сплати платежів до інвестиційних та інших фондів, плати за землю тощо. При цьому, на всі об'єкти та суб'єкти економічної діяльності ВЕЗ, як правило, поширюються державні гарантії захисту інвестицій.[234]

Податкове законодавство передбачає можливість надання податкових преференцій суб'єктам господарської діяльності у випадках і в порядку, визначених виключно ПКУ шляхом встановлення спеціального режиму оподаткування (пп. 11.1, 11.2 ст 11 ПКУ), який може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків і зборів (п. 11.3 ст. 11 ПКУ). Із положень ст. 11 ПКУ можна побачити, що в разі створення вільної економічної зони Розділ XIV «Спеціальні податкові режими» ПКУ повинен доповнюватися відповідним підрозділом щодо визначення податкових преференцій для господарюючих суб'єктів у цій зоні.

Однак, у ВЕЗ «Крим» було створено податкові преференції для всіх фізичних і юридичних осіб не через інститут спеціального податкового режиму і не через внесення змін до норм ПКУ, а шляхом закріплення в Законі № 1636-

---

[234] Онищенко О.М. Особливості формування законодавства України: філософсько-правові, історичні та прикладні аспекти Матеріали III Всеукраїнської науково-практичної конференції, 2016. с. 186

VII норми, згідно з якою на території ВЕЗ «Крим» не справляються всі загальнодержавні податки та збори (п. 5.1 ст. 5). У той же час, у ст. 1 ПКУ встановлено, що відносини у сфері справляння податків і зборів регулюються саме цим кодексом, а ст. 3 ПКУ визначається вичерпний перелік нормативно-правових актів, якими регулюються податкові правовідносини в Україні та серед яких відсутній Закон № 1636-VII. Зокрема, п. 3.1 ст. 3 ПКУ містить положення, що податкове законодавство України складається з нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього кодексу.

Проте у ПКУ немає правової норми, яка могла би бути підставою для визначення особливостей оподаткування на тимчасово окупованих територіях, і відсутня норма, яка би відсилала до Закону № 1636-VII. Зазначене дає підстави стверджувати, що Закон № 1636-VII не відноситься до податкового законодавства. Тим не менше, відповідно до п. 26 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ цей кодекс застосовується з урахуванням особливостей, визначених Законом № 1636-VII.

Звідси видно колізію між нормами права, коли норма в перехідних положеннях ПКУ прямо суперечить п. 2.1 ст. 2 ПКУ, відповідно до якого зміна положень цього кодексу може здійснюватися виключно шляхом внесення змін до цього кодексу. Як наслідок, з одного боку, маємо законодавчо встановлений вичерпний перелік нормативно-правових актів, що регулюють податкові правовідносини, а з іншої – Закон № 1636-VII, що не відноситься до податкового законодавства, але також регламентує податкові правовідносини.

У п. 5.3 ст. 5 Закону № 1636-VII визначено, що на території ВЕЗ «Крим» фізична особа, яка має податкову адресу (місце проживання), юридична особа (відокремлений підрозділ), яка має податкову адресу (місцезнаходження) на території ВЕЗ «Крим», прирівнюються з метою оподаткування до нерезидента; фізична особа, яка має податкову адресу (місце проживання), юридична особа (відокремлений підрозділ), яка має податкову адресу (місцезнаходження) на іншій території України, прирівнюються з метою оподаткування до резидента.

Для належного розуміння наведеної норми її доцільно розділити на тезу

та антитезу. Тезою можна вважати те, що податковими резидентами України є фізичні та юридичні особи, що мають податкову адресу на іншій ніж ВЕЗ «Крим» території України. Антитезою виступатиме судження, що фізичні та юридичні особи, що мають податкову адресу на території ВЕЗ «Крим», не є податковими резидентами України. Таке визначення правового статусу платників податків суперечить принципу недискримінації – рівності перед законом, забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу (пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПКУ).

Однією зі складових суверенітету держави є виключне право на справляння податків, яке реалізується шляхом поширення податкової юрисдикції як на територію держави, так і безпосередньо на фізичних та юридичних осіб (персональна податкова юрисдикція). Резидентський статус особи визначається за наслідком визначення фінансово-правового зв'язку особи з державною податковою юрисдикцією. При цьому законодавче визначення термінів «резидент» і «нерезидент» міститься в ПКУ окремо для фізичних і юридичних осіб та визначається за допомогою відповідних критеріїв.

Норми Закону № 1636-VII не врегульовують в повному обсязі податкові відносини, що виникають на території ВЕЗ «Крим», а в тій частині, що регулюють, є внутрішньоколізійними та суперечать податковому законодавству України. Європейський суд з прав людини у своїх рішеннях також неодноразово наголошував на суперечності законодавчих положень із питань оподаткування. Наприклад, у рішенні від 14.10.2010 р. у справі «Щокін проти України» суд висловив позицію, що в результаті колізії законодавчих норм національні органи на свій розсуд застосували протилежні підходи щодо співвідношення цих правових актів, причому відсутність в національному законодавстві необхідної чіткості та точності, які передбачали можливість різного тлумачення такого важливого фінансового питання, порушує вимогу «якості закону», передбачену Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод, не

забезпечує адекватний захист від свавільного втручання державних органів в майнові права заявника.[235]

Натомість положення п. 5.2 ст. 5 ПКУ є однозначними: в разі, якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам і положенням цього кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього кодексу.

Отже, можна зробити висновок, що Закон № 1636-VII був прийнятий всупереч законодавчо визначеній процедурі створення вільних економічних зон, суперечить міжнародним джерелам права, Конституції та чинному законодавству України, не відноситься до податкового законодавства України та є внутрішньоколізійним, що унеможливлює його застосування. Із позиції власне національного податкового законодавства Закон № 1636-VII не підлягає застосуванню, зокрема, із підстав невідповідності його норм податковому законодавству.

Цікавим є те, що в Постанові Кабінету Міністрів України «Про Концепцію створення спеціальних (вільних) економічних зон в Україні» від 14.03.1994 р. № 167 спеціальні (вільні) економічні зони визначалися як один з інструментів досягнення відкритості економіки України зовнішньому світові та стимулювання міжнародного економічного співробітництва на основі залучення іноземних інвестицій. У поєднанні з іншими елементами загальної стратегії економічного розвитку країни ВЕЗ спроможні забезпечити активізацію підприємницької діяльності, залучення нових технологій, розвиток ринкових методів господарювання, а в остаточному підсумку – збільшення виробництва та постачання високоякісних товарів і послуг як на внутрішній, так і на зовнішній ринки.[236]

Також доречно зазначити, що в той час, коли для ВЕЗ характерним є

---

[235] Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Щокін проти України» від 14.10.2010. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/974_858 (дата звернення: 11.03.2017)

[236] Шутова О.С. Особливості розвитку вільних економічних зон і територій пріоритетного розвитку в Україні. Вісник Запорізького національного університету № 4 (І), 2015 [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vznu_Jur_2015_4%281%29__14.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

здійснення інвестиційних, торгівельних та банківських операцій, це є імперативно недопустимим у ВЕЗ «Крим», хоч і передбачається згадуваним вище Законом, адже відповідна територія знаходиться у сфері правового поля дії санкцій ЄС та України, а заборона вчинення відповідних дій підкріплюється нормами національного та міжнародного права.[237]

Підсумовуючи викладене, можна дійти висновку, що державне регулювання правового статусу платників податків та загалом фінансових правовідносин на тимчасово окупованих територіях є неналежним. Державна політика щодо тимчасово окупованих територій є хаотичною та ситуативною, внаслідок чого як у короткостроковій, так і довгостроковій перспективі залишатиметься незмінним існуючий стан справ і, відповідно, навряд чи можливими є позитивні зрушення. Так, правові норми Закону № 1636-VII поглиблюють проблеми, пов’язані з тимчасовою окупацією частини території України.

По суті, Україна на законодавчому рівні визнала непоширення податкової юрисдикції на тимчасово окуповані території та осіб, що мають там податкову адресу. Як наслідок, окрім надходжень до дохідної частини бюджетів, Україна також втратила дієвий фінансовий механізм правового впливу на фізичних і юридичних осіб.

Станом на 2017 рік на сайті Міністерства економічного розвитку і торгівлі України оприлюднено чинний перелік ВЕЗ. До спеціальних (вільних) економічних зон належать «Азов», «Донецьк», «Закарпаття», «Інтерпорт Ковель», «Курортополіс Трускавець», «Миколаїв», «Порто-франко», «Порт Крим», «Рені», «Славутич», «Яворів». До території пріоритетного розвитку зі спеціальним режимом інвестиційної діяльності належать Автономна Республіка Крим, Волинська область, Донецька область, Закарпатська область, Житомирська область, Луганська область, Чернігівська область, м. Харків, м. Шостка Сумської області.[238]

---

[237] Онищенко О.М. Особливості формування законодавства України: філософсько-правові, історичні та прикладні аспекти Матеріали ІІІ Всеукраїнської науково-практичної конференції, 2016 с. 187.

[238] Зеленко О.О. Сучасні предиктори розвитку економічних відносин. Науковий вісник Херсонського

Але, виникає, що найменше три риторичних питання: перше – в чому полягають особливості режиму оподаткування на цих територіях; друге – в чому полягає інвестиційна привабливість ВЕЗ «Порт Крим», ВЕЗ «Донецьк», ВЕЗ «Азов»; третє – які правові підстави та практична необхідність функціонування ВЕЗ «Порт Крим» та території ВЕЗ «Крим».

Слід наголосити на об'єктивній необхідності розробки та впровадження на законодавчому рівні більш дієвих, ефективних та конструктивних моделей врегулювання економічних відносин в АР Крим на період тимчасової окупації, а також удосконалення правового регулювання законодавства про спеціальні режими господарювання, в т. ч. в частині ВЕЗ, що справлятиме позитивний вплив на удосконалення правової системи нашої держави загалом та якості нормативно-правової бази господарського законодавства України й правового господарського порядку зокрема.[239]

Необхідність нового законодавчого регулювання діяльності вільних економічних зон і територій пріоритетного розвитку на сьогодні постає дуже гостро. Зокрема, необхідним є внесення змін до ПКУ (до Розділу XIV «Спеціальні податкові режими»), наприклад надати чітке визначення ВЕЗ і ТПР, окреслити особливі умови пільгового оподаткування, які діятимуть на відповідних територіях, та строки їх запровадження, перелік вимог, які будуть висуватися до суб'єктів господарської діяльності на цих територіях.[240]

Спеціальні режими оподаткування – це форми практичної реалізації розподільчо-регулюючої функції податків, що базуються на використанні податкових інструментів та посідають чільне місце в процесі податкового регулювання.[241] ВЕЗ створюються з низкою цілей, які спрямовані на зростання позитивного ефекту як у самих зонах, так і в регіонах, і на території цілої

державного університету. Серія «Економічні науки». Випуск 28/2. 2018 р. с. 15.

[239] Онищенко О.М. Особливості формування законодавства України: філософсько-правові, історичні та прикладні аспекти Матеріали III Всеукраїнської науково-практичної конференції, 2016. с. 188

[240] Шутова О.С. Особливості розвитку вільних економічних зон і територій пріоритетного розвитку в Україні. Вісник Запорізького національного університету № 4 (I), 2015. с. 85.

[241] Крисоватий А.І. Фіскальний простір сталого соціально-економічного розвитку держави [Електронний ресурс] : монографія / А. І. Крисоватий, Л. П. Амбрик, В. А. Валігура [та ін.] ; за ред. А. І. Крисоватого. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - 332 с. - До 50-річчя ТНЕУ. [Електронний ресурс]. URL: http://dspace.tneu.edu.ua/jspui/handle/316497/12154 (дата звернення: 11.03.2019).

держави. До загальних цілей, як правило, такі: активізація зовнішньоторговельної діяльності; збільшення обсягів експорту; створення додаткових робочих місць; стимулювання промислового виробництва; притягнення в країну іноземних інвестицій; підйом депресивних територій; вирівнювання міжрегіональних різниць. Вільні зони також вважаються важелем для підвищення технологічних навичок, покликані стимулювати розвиток нових виробництв і стають територіями нової економіки. Із точки зору економічної теорії, створення спеціальних преференціальних територій доцільно в тих випадках, коли йдеться про «молоді галузі» як підтримку нового (інноваційного) виробництва. Для того, щоб галузь стала конкурентоспроможною, потрібно досягти певних масштабів випуску. Тому держава може надати їй тимчасову підтримку: податкові преференції як засіб залучення інвестиції та науководослідні й дослідно-конструкторські роботи, а митні обмеження захищають галузь від конкуренції ззовні.[242]

Запровадження нових ВЕЗ і ТПР має відбуватися разом із залученням спеціалістів відповідних галузей та досконалим вивченням реалій сьогодення, адже події, які відбуваються в Україні сьогодні, можливо і потрібно обернути собі на користь.[243]

Підсумовуючи можна зазначити, що за загальним правилом на територіях ВЕЗ має діяти спеціальний режим оподаткування, з прямо передбаченими податковими преференціями для суб'єктів господарської діяльності з місцем знаходженням на території цих зон. Фінансово-правовий зв'язок суб'єктів ВЕЗ відбувається як з загальнодержавною, так й з відповідною місцевою податковою юрисдикцією, тобто зв'язок є спеціальним та залежить від податкового обов'язку.

Стосовно зв'язку осіб з локальними податковими юрисдикціями, неможливо оминути проблематику розмежування частки доходів від сплати

---

[242] Вороніна О. О. Досвід функціонування вільних економічних зон в Україні та пер-спективи їх подальшого розвитку. Наукові записки Національного універ си тету «Острозька академія». Серія «Економіка» : науковий журнал. Острог : Вид-во НаУОА, грудень 2018. No 11(39). С. 24–29.

[243] Шутова О.С. Особливості розвитку вільних економічних зон і територій пріоритетного розвитку в Україні. Вісник Запорізького національного університету № 4 (I), 2015 [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vznu_Jur_2015_4%281%29__14.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

загальнодержавних податків до державного та місцевих бюджетів. Проблема знаходиться на першому рівні публічних фінансових відносин – мобілізації коштів до централізованих публічних фондів. Досліджуючи цю проблематику, науковець Н.Я. Якимчук зазначає, що податок на доходи фізичних осіб, надходження від якого закріплено у відповідних частках за державним і місцевими бюджетами, набув значення бюджетоутворюючого саме для бюджетів територіальних громад (у тому числі об'єднаних). Однак нинішня система нарахування, сплати (перерахування) та розмежування між відповідними бюджетами сплачених сум податку на доходи фізичних осіб в Україні не стимулює економічну активність і детінізацію заробітної плати. Нині в Україні розпочався активний діалог на рівні експертів-правників і практиків про доцільність запровадження в законодавстві України положення про зарахування встановленої бюджетним законодавством частки податку на доходи фізичних осіб до відповідних місцевих бюджетів за місцем проживання платника податків, а не за податковою адресою його роботодавця.[244]

Суть проблеми полягає в тому, що хоч загальнодержавні податки, зокрема податок на доходи фізичних осіб, й зараховуються до державного та місцевих бюджетів у відповідних пропорціях, але зараховуються не за податковою адресою фізичних осіб – відповідно до їх фінансово-правового зв'язку з місцевою податковою юрисдикцією, а за податковою адресою податкового агента, який, як правило, зареєстрований в одній територіальній громаді, а фактично знаходиться в іншій.

Запровадження механізму зарахування сум податку до бюджету за податковою адресою – місцем проживання платника – може дати суттєві позитивні результати, зокрема сприяти тому, що міста обласного значення й об'єднані територіальні громади поліпшать своє фінансове планування за рахунок приведення у відповідність обсягів планованих витрат на соціальну сферу та інфраструктурні проекти прогнозованим доходам. Вони будуть

[244] Якимчук Н.Я. Податкова адреса фізичної особи як критерій визначення місця регіонального податкового резиденства та місцевого бюджету, до якого належить перераховувати податок на доходи фізичних осіб. Підприємництво, господарство і право. с.159-164 [Електронний ресурс]. URL: http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2018/11/32.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

зацікавленні не стільки в реєстрації роботодавців на власній території й формуванні їхньої податкової адреси за місцем розташування територіальної громади, скільки в тому, щоб формувались реальні робочі місця для членів громади, щоб їхня кваліфікація відповідала потребам суспільства (більш тісно взаємодіяти із центрами зайнятості й, відповідно, реформувати професійну освіту), щоб ефективно використовувались землі та приміщення, призначені для виробництва й комерції, запроваджувались технологічні парки та комфортні умови проживання, щоб кількість населення лише збільшувалась тощо.[245]

Загалом запровадження принципу «локального податкового резиденства» та проблематика фінансово-правового зв’язку осіб з місцевими податковими юрисдикціями потребує окремого ґрунтовного наукового дослідження, з урахуванням суттєвих змін, що відбулися в правовому регулюванні діяльності територіальних громад.

2.3.4. Податкові юрисдикції зі спеціальним статусом (офшорні зони)

Основною метою виникнення і розвитку офшорних юрисдикцій є неузгодженість між прагненням держави повністю контролювати фінансову ситуацію на своїй території та небажанням громадян бути підконтрольними і віддавати свій прибуток у вигляді податків. Основною причиною виникнення підвищеного «попиту» на офшорні зони у 60-х роках XX століття став якісно новий зміст економічної інтеграції, який вона одержала завдяки розвитку міжнародних ринків позичкових і виробничих капіталів. Відбулося це в результаті бурхливого розвитку в другій половині XX століття транснаціональних корпорацій, коли їхня експансія і швидке зростання міжнародного товарообміну вимагали не тільки значного збільшення фінансових ресурсів, але й вільного доступу до них у будь-якому місці на планеті. Науково-технічна революція, яка має велике значення у веденні

245 Якимчук Н.Я. Податкова адреса фізичної особи як критерій визначення місця регіонального податкового резиденства та місцевого бюджету, до якого належить перераховувати податок на доходи фізичних осіб. Підприємництво, господарство і право. с.159-164 [Електронний ресурс]. URL: http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2018/11/32.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

фінансово-господарської діяльності офшорних компаній, стала й рушійною силою для позитивного розвитку офшорних юрисдикцій та їх подальшого використання. Адже підтримувати функціонування багатьох офшорних юрисдикцій на належному рівні без науково-технічних досягнень, які полягають у розвитку передових інформаційних технологій і засобів зв'язку, було б дуже складно. Типовою для офшорних відносин є ситуація, коли офшорна компанія зареєстрована в одній країні, діяльність веде в другій, банківський рахунок відкритий в третій, а власник офшорної компанії проживає у четвертій країні, і це все завдяки науково-технічним досягненням.[246]

У зв'язку з цим, потребують створення чіткі правила визначення фінансово-правового зв'язку між юридичною особою та відповідною податковою юрисдикцією. Адже саме такий зв'язок лежить в основі податкового обов'язку.

Ю.Г. Козак та В.Н. Сліпа слушно зазначають про необхідність застереження від змішування понять «офшорна зона» та «вільна економічна зона». Хоча у формально-логічному значенні можна розглядати офшорні зони як різновид чи як окремий випадок більш широкого поняття «вільна економічна зона» (бо в них загальна «родова» ознака – низькі податки чи повна їх відсутність), але в той самий час між цими дефініціями існує істотна відмінність. Вона полягає в тому, що вільні економічні зони орієнтовані на залучення продуктивного капіталу (як іноземного, так і вітчизняного), що утворює доходи всередині зони, тоді як мета офшорних зон – залучення іноземного фінансового капіталу, що приносить доходи як власникам цього капіталу, так і організаторам офшорних зон. Джерела же цих доходів перебувають за межами офшорних зон. Тому, слід розмежовувати офшорні юрисдикції (зони), а також спеціальні (вільні) економічні зони.[247]

Сам термін «офшор» уперше з'явився в одній із газет на східному узбережжі Сполучених Штатів Америки наприкінці 50-х років XX ст. У зв'язку

[246] Лещенко Р.М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів: дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; КНУ ім. Т. Шевченка. Київ, 2015. С.14-20.
[247] Лещенко Р.М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів: дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; КНУ ім. Т. Шевченка. Київ, 2015. С.127-128.

з фінансовою організацією, якій вдалося уникнути урядового контролю за допомогою власної винахідливості. Компанія просто перемістила свою діяльність, яку уряд Сполучених Штатів Америки бажав контролювати й регулювати, на територію зі сприятливим податковим кліматом. Сьогодні бракує також єдиного офіційного визначення поняття «офшорна юрисдикція». Кожна держава сама вирішує питання про віднесення тієї чи іншої держави (частини її території) до списку офшорних юрисдикцій з усіма наслідками, які з цього випливають.[248]

У найбільш загальному розумінні офшорна зона – це вся або частина території держави, на якій встановлено особливий пільговий режим діяльності компаній з офшорним статусом та здійснення операцій з коштами і майном нерезидентів. Характерно, що у закордонній науковій літературі не використовуються буквальні аналоги українського терміна «офшорна зона». Скажімо, американські джерела називають безподаткові країни й території офшорними юрисдикціями. Водночас з урахуванням специфіки умов ведення підприємницької діяльності, створених у тій чи іншій країні, офшорні зони за кордоном називають також офшорними центрами (зі сприятливими умовами для здійснення експортно-імпортних операцій), податковими гаванями (зі сприятливими умовами для приховування капіталів від оподаткування у країнах їх походження), корпоративними гаванями (зручні для заснування материнської компанії холдингу), банківськими гаванями (надають вигідні умови для ведення банківської діяльності). Утім, всі види офшорних юрисдикцій об’єднують дві основні ознаки: по-перше, на їхній території дозволяється створення особливого виду комерційних підприємств, винятковою сферою діяльності яких є зовнішньоекономічні операції – торгівля, надання фінансових чи посередницьких послуг у міжнародних масштабах. Зазвичай, таким підприємствам суворо заборонено здійснювати будь-яку діяльність у межах країни реєстрації; по-друге, до таких підприємств застосовується надзвичайно

[248] Лещенко Р. М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів: монографія. Юрінком Інтер.– 2018. С.8.

сприятливий режим оподаткування й фінансового контролю.[249]

Групування офшорних зон за географічним принципом[250]

Регіон	Офшорні зони	Капітал з яких держав в основному обслуговують
Карибські острови та Латинська Америка	Карибські офшорні юрисдикції, Беліз, Коста-Ріка, Панама, Уругвай	США
Північна Америка	Пільгові території США і Канади	США, Канада
Європа та Середземномор’є	Британські офшорні території, Кіпр, Ліхтенштейн, Люксембург, Монако та ін.	Європейський союз, Східна Європа
Близький і Середній Схід	Бахрейн, Ліван	Європейський союз
Африка	Ліберія, Сейшельські острови, Маврикій	Індія, Латинська Америка
Південно-Східна Азія	Гонконг, Сінгапур, Лабуан	Європейський союз, Японія, Китай
Тихоокеанські острови	Вануату, Західне Самоа, Острови Кука, Маршаллові острови та ін.	США

За методологією Міжнародного Валютного Фонду під офшорною юрисдикцією слід розуміти країни або територію, що відповідає наступним критеріям:

1) наявність великої кількості фінансових інститутів, що приймають участь здебільшого в діяльності з нерезидентами;

2) наявність фінансової системи з великим об’ємом внутрішніх фінансових активів та зобов’язань, які набагато перевищують об’єм внутрішніх

[249] Грушко В.І. Міжнародне оподаткування : навч. посіб. для студ. Економіч. спец. / В.І. Грушко, Ю.О. Махортов, Н.А. Телічко, В.М. Бородачова; Держ. закл. «Луган. нац. ун-т імені Тараса Шевченка». – Луганськ : Вид-во ДЗ «ЛНУ імені Тараса Шевченка», 2012. с. 179-180.

[250] Міжнародне оподаткування : навч. посіб. для студ. Економіч. спец. / В.І. Грушко, Ю.О. Махортов, Н.А. Телічко, В.М. Бородачова; Держ. закл. «Луган. нац. ун-т імені Тараса Шевченка». – Луганськ : Вид-во ДЗ «ЛНУ імені Тараса Шевченка», 2012. с. 182.

фінансових активів, які використовуються для фінансування внутрішньої економіки;

3) надання послуг зареєстрованим компаніям, у тому числі нульове або номінальне оподаткування, м’яке фінансове регулювання, збереження банківської таємниці.[251]

Досліджуючи правову природу офшорних юрисдикцій, науковець Лещенко Р.М. до головних ознак офшорних юрисдикцій відносить наступні:

1) заохочувальна система сплати податків. У преважній більшості офшорних юрисдикцій передбачено сплату податків. При цьому вони або не справляють прибутковий податок, або справляють податок за нижчою ставкою, ніж в країні резидентства платника податків;

2) посилений захист фінансової таємниці. Деякий рівень фінансової таємниці є наявний як в офшорних юрисдикціях, так і в інших країнах. При цьому переважна кількість країн не забезпечує захист фінансової таємниці у випадках розслідування правоохоронними органами іноземних країн. Головною відмінністю офшорних юрисдикцій є досить жорсткі правила захисту фінансової таємниці, у тому числі банківської та комерційної;

3) полегшений валютний контроль. Офшорні юрисдикції зазвичай використовують подвійний валютний контроль. Такий контроль по-різному застосовується для резидентів і нерезидентів, а також для національної та іноземної валюти. Резиденти підпадають під такий валютний контроль, а нерезиденти не підпадають. При цьому нерезиденти підлягають звичайному контролю у випадку використання місцевої валюти.[252]

Отже, офшорна зона – це насамперед специфічне законодавче середовище, яке характеризується наявністю особливого пільгового податкового і регуляторного режиму для функціонування підприємств з іноземними інвестиціями, діяльність яких спрямована тільки на здійснення торговельних

[251] Лещенко Р.М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів: дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; КНУ ім. Т. Шевченка. Київ, 2015. С.21-22.

[252] Лещенко Р.М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів: дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; КНУ ім. Т. Шевченка. Київ, 2015. С.28.

операцій і надання послуг за межами даної юрисдикції.[253] Вільні економічні зони, які є на території України, абсолютно не підпадають під загально прийняте визначення поняття офшорної зони. На території вільних економічних зон в Україні, якщо проаналізувати положення ПКУ, відсутні будь-які податкові пільги для платників податків, що здійснюють свою підприємницьку діяльність на цих територіях або зареєстровані у них.[254]

Головна відмінність офшорних зон від вільних економічних зон полягає у тому, що у першому випадку суб’єкти діяльності пов’язані формальним зв’язком (реєстрацією) з цією юрисдикцією, - основні виробничі потужності знаходяться в інших юрисдикціях; у другому випадку, головною умовою провадження діяльності у ВЕЗ є фактична присутність на цій юрисдикції. В той же час, спільними особливостями цих юрисдикцій є спеціальні режими оподаткування, що відрізняються від тих, що діють на іншій території держави або в інших розвинених державах з подібною правовою системою.

Власне зв’язок, суб’єктів офшорних зон, з відповідною юрисдикцією містить формальний характер через те, що основні джерела доходу суб’єктів таких зон знаходяться поза її межами. У зв’язку з чим, суб’єкти господарської діяльності, користуються суспільними благами певної держави, отримують позитивний фінансовий результат та мають обмежений податковий обов’язок перед цією державою, оскільки пов’язані фінансово-правовим зв’язком з офшорною податковою юрисдикцією.

Висновки до розділу 2

Інтеграція світових економічних відносин другої половини XX ст. вплинула на суспільно-політичний устрій, що зумовило переосмислення базових принципів побудови суспільства. Ще на початку XX ст. правова

[253] Міжнародне оподаткування : навч. посіб. для студ. Економіч. спец. / В.І. Грушко, Ю.О. Махортов, Н.А. Телічко, В.М. Бородачова; Держ. закл. «Луган. нац. ун-т імені Тараса Шевченка». – Луганськ : Вид-во ДЗ «ЛНУ імені Тараса Шевченка», 2012. с. 183

[254] Лещенко Р.М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів: дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; КНУ ім. Т. Шевченка. Київ, 2015. С.53-54.

категорія «суверенітет» застосовувалась лише до держави, та лише в щодо означення верховної політичної влади на певній території. З цього приводу, науковець В.Б. Рарицька зазначає, що теорія суспільного договору обґрунтовує легітимність держави, як формального інституту, відмовою особи від своїх особистих свобод та згодою підкорятися владі держави в обмін на захист гарантованих їй прав. З метою організації в політичну спільноту та одержання переваг політичного порядку людина добровільно відмовилася від своєї природної свободи, наділивши створену таким чином державу суверенітетом спеціального управління, примусу та загальнообов'язкового веління. Таким чином, укладення суспільного договору та наділення держави суверенітетом спричинило виникнення у неї комплексу суверенних прав.[255] Але, як зазначає Д.О. Гетманцев, необмежена реалізація прав держави призвела до втрати монополії верховної влади.[256] Характерною особливістю політичної структури суспільства XXI ст. є наднаціональні утворення з власною виключною владою над територією та особами, наділеною самими державами.

Для з'ясування сутності суверенітету та впливу на нього різних факторів важливим є його класифікація у розрізі зовнішньої та внутрішніх складових. Так внутрішній суверенітет характеризується повнотою державної влади всередині країни, а зовнішній суверенітет – свободою держави від іноземного втручання в її внутрішню і зовнішню політику. Однією з невід'ємних складових суверенітету держави є її економічний суверенітет. Економічний суверенітет є потенційною та такою, що реалізується, здатністю до самодостатнього стійкого і безпечного відтворення національної економіки як соціально-економічної цілісності, що саморозвивається. Економічний суверенітет зміцнюється за рахунок досягнення фінансової самостійності, продовольчої самозабезпеченості, інтелектуальної достатності, технологічної самостійності та демографічної стабілізації. У наукових колах панує точку зору, що

[255] Рарицька В. Концепція податкового суверенітету в теорії суспільного договору / В. Рарицька // Юридична Україна. - 2014. - № 11. - С. 25-30. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/urykr_2014_11_6 (дата звернення: 11.03.2019).

[256] Danil Getmantsev. Modern world: a new approach to the legitimacy of public finance. PUBLIC FINANCE: LEGAL ASPECTS Collective monograph. 2019. P. 18 [Електронний ресурс]. URL: https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-02188891/document (дата звернення: 19.07.2019).

внутрішній економічний суверенітет держави означає право вільно розпоряджатися власними ресурсами, національним багатством, провадити самостійну економічну політику в інтересах населення. Окрім вищезазначеного, на нашу думку, економічний суверенітет передбачає рівновіддаленість бізнес-структур від влади, недопущення їх прямого впливу на вирішення питань, що стосуються національних інтересів.[257]

Економічний суверенітет – це матеріальна основа, на якій ґрунтується верховна влада. Легальне закріплення цієї тези міститься у розділі VI Декларації, – земля, її надра, повітряний простір, водні та інші природні ресурси, які знаходяться в межах території Української РСР, природні ресурси її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони, весь економічний і науково-технічний потенціал, що створений на території України, є власністю її народу, матеріальною основою суверенітету Республіки і використовуються з метою забезпечення матеріальних і духовних потреб її громадян.[258] З вищенаведеної норми вбачається, що всі природні та штучно створені матеріальні та нематеріальні блага належать народу і, умовно, передаються в управління державі з метою досягнення публічного інтересу.

Відповідно до абз. 7 розділу VI Декларації, Українська РСР самостійно створює банкову (включаючи зовнішньоекономічний банк), цінову, фінансову, митну, податкову системи, формує державний бюджет, а при необхідності впроваджує свою грошову одиницю.[259] Враховуючи це, з економічного суверенітету можна виділити фінансовий – мобілізація, розподіл та використання публічних фондів коштів. Складовою частиною фінансового суверенітету є фіскальний – перша стадія фінансової діяльності держави щодо залучення коштів. Враховуючи положення Декларації щодо створення

---

257 Ткаченко, Н. В. Фінансова політика як інструмент реалізації економічного суверенітету держави. Економічний аналіз, (20), 2015. 203-209. [Електронний ресурс]. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecan_2015_20_29.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

258 Декларація про Державний суверенітет. Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР), 1990, N 31, ст.429. [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/55-12 (дата звернення: 08.06.2019).

259 Декларація про Державний суверенітет. Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР), 1990, N 31, ст.429. [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/55-12 (дата звернення: 08.06.2019).

податкової та митної систем, з фіскального суверенітету виокремлюється податковий.

Головними елементами державного суверенітету є персональний (тобто, владний вплив на громадян) та територіальний (тобто, владний вплив на всіх осіб та речі, що знаходяться в межах території держави) суверенітет. В свою чергу, двома загальновизнаними елементами юрисдикції держави є принципи національності та територіальності. Принцип територіальності передбачає поширення правового впливу на всіх осіб та предмети, що пов'язані з державою, в межах її території. Принцип національності відображає ідею особливих відносин, що існують між державою та її громадянами, у зв'язку з чим держава впливає на поведінку громадян незалежно від їх фактичного місця перебування. Поняття податкової юрисдикції слід розглядати з посиланням на загальне міжнародне право. Термін «податкова юрисдикція» - це перш за все, правотворчість і правозастосування щодо мобілізації фінансових ресурсів до централізованих фондів коштів. У межах, встановлених міжнародним правом, національне законодавство кожної держави визначає особливості поширення податкової юрисдикції. Таким чином, прогалини в міжнародному публічному праві, заповнюються національними податковими правилами.[260]

Далеко не всі аспекти проблематики виключних прав держави можна вважати вичерпаними. Загальносвітові процеси глобалізації призводять до поступового зникнення певних бар'єрів між державами та потребують нового аналізу концепції суверенітету. Актуалізує проблему суверенітету держави входження України до складу багатьох європейських і міжнародних об'єднань, формування транснаціональних суспільств, непідконтрольних окремим державам, утворення міждержавних співтовариств, активізація діяльності міждержавних урядових і неурядових організацій і інститутів, децентралізація влади всередині держави в зв'язку з розширенням прав регіонів. Всі ці фактори суттєво впливають на обсяг суверенітету будь-якої держави і обумовлюють

[260] Gadžo Stjepan. The Principle of «Nexus» or «Genuine Link» as a Keystoneof International Income Tax Law: A Reappraisal. INTERTAX, Volume 46, Issue 3. 2018. P.197-198. [Електронний ресурс]. URL: https://www.academia.edu/37911208/The_Principle_of_Nexus_or_Genuine_Link_as_a_Keystone_of_International_Income_Tax_Law_A_Reappraisal (дата звернення: 19.07.2019).

актуальність його дослідження.[261] За переважаючим поглядом науковців на сучасне податкове право, міжнародне право встановлює певні межі податкової юрисдикції держави. Хоча характер цих меж часто не досліджується вченими, але загалом зводиться до наявності прямого зв'язку між державою та особою – платником податку. Лише у випадку наявності такого зв'язку, держава вправі оподатковувати особу.[262]

З 1992 року громадяни держав-членів Європейського Союзу також є громадянами ЄС. 500 мільйонів громадян ЄС мають право безперешкодно пересуватися поміж інших держав ЄС, з метою проживання, навчання, роботи, а також з метою придбання товарів, послуг та інвестування в інші держави. Проте реальність полягає в тому, що громадяни ЄС стикаються з багатьма проблемами в транскордонній діяльності на єдиному європейському ринку.[263] Національні податкові правила, держав-членів, можуть необґрунтовано перешкоджати вільному переміщенню товарів, послуг або капіталу. Часто державами-членами встановлюються правила, що забороняють податкові пільги для нерезидентів, що в той же час надаються резидентам держави. Це призводить до так званої негативної гармонізації.[264]

Особливе значення в механізмі взаємодії наднаціонального, національного і локального рівнів влади під час реалізації функцій держави відведено принципам субсидіарності та пропорційності. Відповідно до принципу субсидіарності участь у реалізації функцій держави повинна здійснюватися на основі оцінки того, який рівень управління найбільше наближений до їх реалізації та яким є власне зміст функції (вона є похідною від

---

261 Гапотій В.Д. Теоретичні та практичні аспекти суверенітету народу, нації та держави. автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.01, Міністерство внутрішнх справ України 2005. С.3.

262 Gadžo Stjepan. The Principle of «Nexus» or «Genuine Link» as a Keystoneof International Income Tax Law: A Reappraisal. INTERTAX, Volume 46, Issue 3. 2018. P.199. [Електронний ресурс]. URL: https://www.academia.edu/37911208/The_Principle_of_Nexus_or_Genuine_Link_as_a_Keystone_of_International_Income_Tax_Law_A_Reappraisal (дата звернення: 19.07.2019).

263 Removing cross-border tax obstacles Organisation and practices in Member States' tax administrations Specific Contract No10 TAXUD/DE/337 based on Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117 Final Report. P.3. [Електронний ресурс]. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/study_cross_border_tax_obstacles_final_report.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

264 Influence of EU Law on Taxation in the EU Member States' Overseas Territories and Crown Dependencies. P.8. [Електронний ресурс]. URL: http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2016/578989/IPOL_IDA(2016)578989_EN.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

процесу інтеграції чи локалізації). Субсидіарність вимагає, щоб у сферах, що не належать до виключної компетенції ЄС, він діяв лише у тому разі, коли держави-члени не можуть досягнути поставлених цілей за допомогою заходів, вжитих ними на центральному, регіональному чи місцевому рівнях, натомість, зважаючи на обсяг чи наслідки цих заходів, цілі можуть бути досягнуті ефективніше на рівні ЄС. Принцип субсидіарності дозволяє розширювати сферу діяльності ЄС у межах його юрисдикції тоді, коли обставини того вимагають, і обмежувати або зупиняти її тоді, коли вона більше не є виправданою. Згідно з принципом пропорційності зміст і форми дій ЄС не повинні виходити за межі того, що необхідно для досягнення цілей ЄС; засоби для досягнення мети не повинні бути надмірними; при обранні методів досягнення цілей необхідно йти від більш м'яких до більш жорстких заходів. Обидва принципи застосовуються послідовно: якщо визнано, що реалізація певних дій необхідна на рівні ЄС, то на цьому дія субсидіарності припиняється і починається дія принципу пропорційності, який відповідає на питання, які заходи повинні бути прийняті на рівні ЄС.[265]

Здійснивши аналіз правовідносин між ЄС та його державами-членами, науковці Н.Л. Губерська та О.А. Музика-Стефанчук зазначають, що податковий суверенітет є частиною державного суверенітету щодо якого кожна країна виявляє найбільшу стриманість. Це пов'язано не лише із тим, що податки є важливою складовою фінансової системи держави, але і тим, що вони встановлюються, змінюються, скасовуються законодавчим органом. Європарламент цілком виправдано не наділяється такими повноваженнями, оскільки це було би прямим втручанням у державний суверенітет.[266]

У зв'язку з цим, гостро постала проблема, як усунення подвійного оподаткування в межах ЄС, так й узгодження норм податкового законодавства –

[265] Сало, В. І. Внутрішні функції держави в умовах членства в Європейському Союзі. дис.... к.. ю, (12.00.01), 2008. С.9. [Електронний ресурс]. URL: https://dbms.institute/wp-content/uploads/2016/01/Salo_VI.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

[266] Губерська Н. Л. Порівняльно-правові дослідження у процесі адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу / Н. Л. Губерська, О. А. Музика // Університетські наукові записки. - 2007. - № 2. - С. 286-290. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap_2007_2_41 (дата звернення: 19.07.2019).

гармонізація податкових норм щодо ставок та бази оподаткування. З цією метою, в 2010 році, Європейською Комісією було схвалено Стратегію «Європа 2020» (надалі – Стратегія).[267] Основна мета Стратегії – соціально-економічний розвиток ЄС, одним з інструментів якого є гармонізація податкового законодавства держав-членів. Податкова гармонізація – це узгодження між державами-членами ЄС правил оподаткування з метою усунення конкуренції поміж податковими системами держав, яка є негативним чинником для внутрішнього ринку співтовариства.

Науковець О.В. Гедзюк, звертає увагу, що на науковому рівні, вчені оперують різними термінами для визначення процесу гармонізації, а саме: «зближення», «адаптація», «наближення», «встановлення еквівалентних норм». Власне адаптація законодавства передбачає реформування її правової системи та поступове приведення у відповідність із європейськими стандартами і охоплює приватне, митне, трудове, фінансове, податкове законодавство, законодавство про інтелектуальну власність, охорону праці, охорону життя та здоров'я, навколишнє природне середовище, захист прав споживачів, технічні правила і стандарти, транспорт тощо.[268]

У дискусії про податки ЄС існує два пункти обговорення. По-перше, держави-члени хочуть зберегти свій фіскальний суверенітет, по-друге, ЄС прагне до більшої автономії за рахунок прямих внесків держав-членів.[269] У зв'язку з цим, пріоритетним напрямом є реформа фінансової системи та забезпечення бюджетної консолідації для довгострокового зростання.[270]

В рамках Стратегії, особливу увагу приділено надходженню грошових коштів до бюджетів від податків та інших неподаткових платежів. Підвищення

---

267 EUROPE 2020 A strategy for smart, sustainable and inclusive growth / COM/2010/2020 final. [Електронний ресурс]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex:52010DC2020 (дата звернення: 19.07.2019).

268 Гедзюк О. В. Адаптація законодавства України до законодавства європейського союзу у сфері оподаткування акцизним податком / О. В. Гедзюк // Європейські перспективи. - 2013. - № 3. - С. 197-202. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/evpe_2013_3_38 (дата звернення: 19.07.2019).

269 Leen A.R. A European tax. The Fiscal Sovereignty of the Member States vs. The Autonomy of the European Union, in: Financial Crisis, Globalisation and Regulatory Reform, Edited by David A. Frenkel and Carsten Gerner-Beuerle, ATINER, Athens, ISBN: 978-960-9549-96-7, P.1.

270 EUROPE 2020 A strategy for smart, sustainable and inclusive growth / COM/2010/2020 final. P.26. [Електронний ресурс]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex:52010DC2020 (дата звернення: 19.07.2019).

податкових вставок має відбуватись в поєднанні з тим, щоб зробити податкові системи більш «сприятливими для зростання». Наприклад, підвищення податків з доходів від трудової діяльності, як це відбувалося в минулому, доцільно уникати. Держави-члени повинні прагнути перекласти податковий тягар з оподаткування доходів від трудової діяльності на оподаткування енергетики в рамках «озеленення» систем оподаткування. Відповідно до Стратегії, фінансова консолідація та довгострокова фінансова стабільність повинні йти поруч з важливими структурними реформами, зокрема щодо пенсійного забезпечення, охорони здоров'я, соціального захисту та системи освіти.[271]

Побудова поглибленого та справедливого внутрішнього ринку, безумовно потребує змін в оподаткуванні. Європейська Комісія ухвалює правила, з метою створення умов для більш справедливого оподаткування, допомагаючи державам-членам у вирішенні питань транскордонного характеру, зокрема щодо податкового шахрайства та ухилення від сплати податків. Реформування податкової системи ЄС здійснюється також з метою її адаптації до нових умов внутрішнього ринку та мінімізації ризиків податкового переміщення економічної діяльності, сприянню зростання робочих місць та інвестицій. Головною метою податкової реформи є розроблення єдиних правил оподаткування, що будуть відповідати інтересам всіх держав-членів ЄС.[272]

В рамках процесу гармонізації податкових норм держав-членів ЄС, відбуваються якісні зміни, які грунтуются на принципах і цілях ЄС, та відповідають сучасним умовам вільного ринку. Одночасно з цим, кожен суб'єкт Європейського Союзу зберігає за собою суверенні права на встановлення, в межах своєї території та населення, власної податкової юрисдикції. Компетенція Європейської Комісії в сфері оподаткування полягає в розробленні правил, що забезпечують, як розвиток Європейського Союзу, так й розвиток

---

[271] EUROPE 2020 A strategy for smart, sustainable and inclusive growth / COM/2010/2020 final. P.26. [Електронний ресурс]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex:52010DC2020 (дата звернення: 19.07.2019).

[272] Strategic Plan 2016-2020. P.4. [Електронний ресурс]. URL: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/strategic-plan-2016-2020-dg-taxud_march2016_en.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

держав-членів. Відносини між державами-членами та Європейським Союзом побудовані на принципах пропорційності та субсидіарності, що забезпечують належний рівень правового регулювання, в тому числі податкових правовідносин.

Розділ 3. Податково-правовий статус фізичної особи

Загальнотеоретичні наукові погляди на правове становище особи у відносинах з державою зводяться до того, що це комплексне складне правове поняття. Воно підлягає дослідженню, виходячи з правовідносин, в яких перебуває особа. Звівши наукові позиції, можна спробувати визначити правовий статус, надавши йому наступну номінальну дефініцію: правовий статус – це законодавчо закріплене положення особи в державі та суспільстві, обов'язковими складовими якого є права та обов'язки, що визначають межі діяльності особи в правовому полі (правомірних дій або бездіяльності).

Правовий статус платників податків також є складним поняттям податкового права. Використання цього поняття у різних значеннях призводить до дискусій щодо його розуміння, складу, структурних елементів. Водночас, враховуючи багатоаспектність «правового статусу» як соціально-правового явища, різноманітність поглядів є логічним і, певною мірою, виправданим станом речей.[273]

У контексті даного дослідження, варто звернути увагу на те, що в теорії права існує різна класифікація правового статусу. За замовченням, правовий статус поділяють на «правовий статус людини» та «правовий статус громадянина». Ці два базові статуси співвідноситися, як загальне та ціле. Досліджуючи філософські погляди на правову природу відносин між державою та особою, науковець Н.М. Ковалко зазначає, що нове розуміння природи

[273] Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. С.22.

держави виникає у працях Томаса Гоббса в середині XVII ст, а саме з виходом у світ творів «Про громадянина», «Левіафан, або Матерія, форма і влада держави церковної та громадянської», у Європі визначилася проблематика громадянського суспільства, яке стало однією із центральних політичних і філософських ідей Нового часу і до наших днів. Мислитель прагнув узгодити визнання природного права з індивідуальною свободою людини і розглядав взаємодію між людьми за зразками взаємодії у природі.[274]

Особливості правового статусу особи та правового статусу громадянина[275]

Правовий статус особи	Правовий статус громадянина
Існує до виникнення держави	Виникає з появою держави та безпосередньо залежить від неї
Закріплюється соціальними нормами у довільному порядку, існує в усній формі	Має письмовий характер. Закріплюється правовими нормами та має характер чітко визначеного документа
Заснований на загальнолюдських цінностях та принципах	Заснований на нормах національного та міжнародного права
Поширюється на все населення	Поширюється на громадян певної держави
Має внутрішній характер	Може мати як національний, так і міжнародний характер
Реалізується в силу авторитетності для кожного із суб'єктів, тобто і добровільно	Має обов'язковий характер і реалізується незалежно від бажання суб'єкта
Основними елементами змісту є права та обов'язки	Окрім прав та обов'язків, структурними елементами є свободи та інтереси
Права та обов'язки мають єдиний зміст і невідокремлений характер	Права та обов'язки розмежовані, їх зміст чітко визначений
Права та обов'язки не пов'язані і реалізація права не залежить від виконання обов'язку іншим суб'єктом	Права та обов'язки мають взаємний характер, оскільки юридичний обов'язок є гарантією реалізації суб'єктивного права
Немає чітко визначеного механізму реалізації прав та обов'язків	Має законодавчо визначений механізм реалізації прав та обов'язків
Існує як загальний статус	Може бути загальним, спеціальним, галузевим, індивідуальним
Не залежить від громадянства	Безпосередньо пов'язаний з громадянством
Гарантується суспільством	Гарантується державою
Порушення прав та невиконання обов'язків	Порушення прав та невиконання обов'язків

274 Ковалко Н.М. Правові погляди Томаса Гоббса на природу держави та суспільства: критичний аналіз. Право і суспільство. В.1 2017. С.15-21 [Електронний ресурс]. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2017/2_2017/part_1/5.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

275 Зайчук О. В., Оніщенко Н. М.Теорія держави і права. Академічний курс. Підручник. Київ. Юрінком Інтер. 2006. [Електронний ресурс]. URL: http://www.ebk.net.ua/Book/law/zaychuk_tdp/part2/403.htm (дата звернення: 19.07.2019).

тягне застосування заходів громадського впливу	тягне застосування юридичної відповідальності
Відповідальність не має примусового характеру і може виходити як від суспільства у цілому, так і його структурних підрозділів (партій, організацій, об'єднань)	Відповідальність має примусовий характер і покладається від імені держави

З аналізу онтологічних концепцій праворозуміння, можна побачити, що правовий статус особи кореспондується з аксіологічною концепцією, в той же час, правовий статус громадянина – з легістською. Як вже неодноразово зазначалось, фінансові відносини, в тому числі податкові, виникають лише з волі держави. Тобто, держава своїми владними приписами встановлює права та обов'язки для суб'єктів правовідносин. У зв'язку з чим, на перший погляд може скластись враження, що податкові відносини та податково-правовий статус відноситься лише до статусу громадянина. І таке твердження дійсно було актуальним для суспільства XVIII-XIX століть. Але, на даний час, податковий обов'язок, як головний елемент податково-правового статусу стосується не лише громадян, а й будь-яких фізичних осіб, які пов'язані з державою фінансово-правовим зв'язком.

Також варто звернути увагу на змістовне наповнення правового статусу. На науковому рівні точаться дискусії на внутрішню структуру правового статусу, зокрема щодо віднесення прав, обов'язків, правоздатності, дієздатності та деліктоздатності.

Наукові погляди на структуру правового статусу[276]

Складові правового статусу	Науковці, що відстоюють зазначену структуру
Тільки права (правовий статус сам виступає складовою частиною системи прав)	Марченко М.Н.
Права і обов'язки	Лукашова Є.А., Халфіна Р. О., Строгович М.С., Горшнєв В.М
Права, свободи, обов'язки	Котюк В.О., Марковичева Е. В.
Права, обов'язки, гарантій їх реалізації	Паровишник О. В
Права, свободи, обов'язки, відповідальність	Рассолов М.М., Горшеньов В. М.
Права, свободи, обов'язки, правосуб'єктність	Скакун О.Ф., Голосніченко І.П.
Права, обов'язки, їх гарантії, юридична	Зуй В. В., Юхта О.Г.,

[276] Щирба М.Ю. До дискусії про правовий статус особи. Теорія, історія держави і права. Наше право № 4, 2017. С.18 [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nashp_2017_4_4 (дата звернення: 19.07.2019).

відповідальність	Швець І.В., Гнилорибов В.
Права, свободи, законні інтереси, обов’язки	Зайчук О. В., Оніщенко Н. М.
Принципи правового статусу, громадянство; права, свободи, обов’язки, гарантії прав і свобод	Панасюк В.В.
Принципи правового статусу, громадянство; правосуб’єктність, права, свободи, обов’язки, гарантії правового статусу	Кравченко В. В.
Правові норми, правові принципи, правосуб’єктність; права, свободи, обов’язки, гарантії прав, свобод та обов’язків, громадянство; юридична відповідальність	Магновський І. В., Колодій А. М., Олійник А. Ю., Саблук С.А., Ортинська Н.В.

Тим не менш, в цьому розділі здійснено авторські дослідження правового статусу платника податку на доходи, з врахуванням сучасних наукових положень.

3.1. Наукова детермінація правової категорії «платник податку на доходи»

Історіографія наукових поглядів на правову категорію «платник податку на доходи» сягає XVIII – XIX ст., а науковий пік припав на XX ст. Передусім варто звернути увагу на те, що науковці орієнтувалися на законодавчі норми, якими встановлювався обов’язок зі сплати фізичними особами податку з їхнього доходу. Тому наукові погляди доцільно досліджувати виходячи з трьох етапів розвитку податкового законодавства, чинного в різні часи на території України:

1) XVIII ст. – початок XX ст. – зроблено перші спроби оподатковувати доходи фізичних осіб, у формі промислових податків, патентних зборів та особистих податків; закладено наукове обґрунтування доцільності введення в законодавчий простір загального прибуткового податку;

2) XX ст. – запровадження прибуткового податку громадян (наукові погляди за радянської доби);

3) XXI ст. – сучасний етап оподаткування доходів фізичних осіб (наукові погляди в незалежній Україні та провідних державах світу).

Варто зауважити, що без глибокого розуміння змісту норм права неможливі їх ефективна реалізація, систематизація, формування правової культури та правосвідомості, розроблення та ухвалення нових норм. З'ясувати справжній зміст правової норми, лише просто ознайомившись з її текстом, неможливо. Це зумовлено особливостями самих норм права, формами їх функціонування та зовнішнього вираження.[277] Правова доктрина – об'єктивно обумовлена, тривка система поглядів на право та пов'язані з ним правові явища. Авторитет доктрини, а точніше, поглядів, які становлять її зміст, заснований на об'єктивному процесі функціонування правових елементів та явищ.[278] Доктринальне тлумачення норм права займає важливе місце в системі права. І це не випадково, бо дозволяє розв'язати складні питання реалізації правових норм, особливо в процесі застосування останніх відповідними суб'єктами правовідносин.[279]

Наукові погляди другої половини XVIII ст. – початку XX ст.

На першому досліджуваному етапі наукові погляди на правову категорію «платник податку на доходи» не зосереджувалися на детермінації правового статусу суб'єктів оподаткування (фізичних або юридичних особах) і ґрунтувалися на нормативістських позиціях. Як зазначає І.В. Ганусенко, наукові позиції залежали від стадій розвитку законодавства з оподаткування:

1) із 1721 до 1775 р., коли була встановлена система оподаткування у вигляді приватних промислових зборів та купецької подушної податі;

2) із 1775 до 1824 р. щодо введенням в дію системи гільдійських зборів із оголошених капіталів;

3) із 1824 до 1865 р. стосовно закріплення станової патентної системи

---

277 Кармаліта М. В. Правова доктрина – джерело (форма) права : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01; КНУТШ. Київ, 2012. С.137.

278 Євграфова Є. П. Доктринальне тлумачення норм права (законів): природа і здійснення. Вісник Академії правових наук України. 2010. № 2 (61). С. 40–51.

279 Кармаліта М. В. Правова доктрина – джерело (форма) права : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01; КНУТШ. Київ, 2012. С.149.

оподаткування торгівлі та промислів; 4) із 1865 до 1898 р., коли була встановлена патентно-прибуткова система оподаткування.[280]

Історично майнові податки (поземельний, промисловий) з’явилися раніше від прибуткового оподаткування. Але прибутковий податок, як особовий, за своїм економічним змістом зручніший і дохідніший проти реальних податків, бо останні стосуються якого-небудь окремого джерела доходу, тоді як об’єкт прибуткового оподаткування – різного роду доходів, незалежно від джерела їхнього походження.[281]

Фінансовий устрій XIX ст., чинний, зокрема, на території України, не дозволяв запровадити дієві законодавчі механізми для оподаткування загальних доходів громадян через нерозвиненість адміністрування податків, тому оподатковувались окремо визначені доходи та соціальні становища осіб, що отримували доходи. Е.М. Берендтс стосовно оподаткування пасивних доходів зазначає, що «доходи від грошових капіталів можуть обкладатися двома способами: в складі загального прибуткового податку або за допомогою податку на грошовий капітал». Найвдаліше, звичайно, оподаткування загальним прибутковим податком, однак «введення загального прибуткового податку можливе тільки тоді, коли фінансова система досягла високого ступеня розвитку». Держава не може чекати, коли фінансовий устрій досягне рівня, який дозволить перейти від простих до досконаліших форм оподаткування та залишити без оподаткування значну частину доходів, що отримують громадяни.[282]

У цей період фінансово-правова наука орієнтувалася на визначення правового статусу осіб, що займалися торговельною та промисловою діяльністю з урахуванням вимог станового, класового, зокрема митного, промислового (торговельного, дещо згодом банківського, акціонерного та іншого) законодавства. Промисловий податок був передумовою, що дозволила

---

[280] Ганусенко И. В. Учение о налоге на предпринимательскую деятельность в русской юриспруденции XIX – начала XX вв. Сибирский юридический вестник. 2012. № 1. С. 12–17.

[281] Пепеляев С. Г. Подоходный налог – принципы и структура. М. : Аудиторская фирма «Контакт», 1993. С.13.

[282] Берендтс Е. Н. Русское финансовое право : лекции, читанные в Императорском училище правоведения. СПб. : типолитогр. С.-Петербургской одиночной тюрьмы, 1914. С. 349–350. [Електронний ресурс]. URL: http://www.library6.com/books/720086.pdf (дата звернення: 11.03.2017)

запровадити оподаткування доходів фізичних осіб. Тут також потрібно згадати таких дослідників, як Л.О. Зайденман,[283] С.О. Корф,[284] Ф. Лассаль,[285] В.Н. Лешков,[286] І.Х. Озеров,[287] К.Г. Рау,[288] І.Т. Тарасов.[289] Вказані науковці акцентували увагу не суто на фінансово-правових механізмах оподаткування доходів, а взагалі на значенні таких відносин у системі права, зокрема державного (публічного). У їхніх дослідженнях домінували нормативістські підходи щодо ототожнення, з методологічного погляду, фінансово-правової норми, як частини публічного права. Робився детальний аналіз правового становища купців як суб'єктів оподаткування – купецького, згодом гільдійського збору, міщан та інших посадських людей, що мали право на дріб'язковий торг без сплати спеціального податку на право торгівлі, а зобов'язані були сплачувати тільки подушну подать.[290]

З другого боку, на науковому рівні досліджуваного періоду виокремлювали дискримінаційні елементи в правовому статусі платників обов'язкових платежів. Тодішні правознавці звертали увагу на нерівномірному та не загальному розподілі податкового (торговельного) обкладання за становими групами населення та на обмеженнях у торговельних правах для певних категорій осіб. У доктрині того історичного періоду, в аспекті охарактеризованого вище становища відповідних осіб як платників податку, насамперед йшлося про процедуру нерівномірного розподілу гільдійських податей і причини ухилення купецтва від їх сплати, можливості наповнення скарбниці держави шляхом поліпшення статусу платників податків відповідно до їхніх економічних очікувань, усунення множинності нормативно-правових

---

283 Зайденман Л. О. Порядок и способы обжалования административных распоряжений и постановлений. СПб. : Типография товарищества печатного и издательского дела «Труд», 1904. 136 с.

284 Корф С. А. Русское государственное право : в 2 ч. М. : Изд-во А. Скоропеч, А. Левенсон, 1915. Ч. 1. 321 с.

285 Lassalle F., Bucher L. Das System der erworbenen Rechte. Leipzig : J.U. Brodbaus, 1861. 517 p.

286 Лешков В. Н. Русский народ и государство / сост., предисл., примеч. А. Д. Каплина; отв. ред. О. А. Платонов. М. : Институт русской цивилизации, 2010. 688 с.

287 Озеров И. Х. Экономическая Россия и ее финансовая политика на исходе XIX и в начале XX века / издание Д. С. Горшкова. М. : Тип. т-ва И. Н. Кушнерев и К, 1905. 259 с.

288 Рау К. Г. Основные начала финансовой науки. [перев. с нем.]. СПб. : Изд. А. Корсака, 1867. Т. I. 305 с.

289 Тарасов И. Т. Очерк науки финансового права. Ярославль, 1883. 710 с.; Тарасов И. Т., Исаев А. А. Финансы и налоги : очерки теории и политики. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. Т. 4. 618 с.

290 Ганусенко И. В. Учение о налоге на предпринимательскую деятельность в русской юриспруденции XIX – начала XX вв. Сибирский юридический вестник. 2012. № 1. С. 12–17.

актів, що закріплюють порядок оподаткування осіб, які займалися торгівлею та промислами.

Натомість, із 14.11.1824 р., після ухвалення акта «Додаткова постанова про устрій гільдій і про торгівлю інших станів»,[291] науковці почали порівнювати обкладання осіб податками (квитковим збором) на доходи за їхніми становими правами платників, відводячи кожному станові особливі торговельні права залежно від кількості торговельних і промислових закладів.

Наукова думка не оминула можливість менш забезпеченої категорії населення вступати в гільдії з метою розвитку малого підприємництва для наповнення грошовими коштами державної скарбниці та створення стабільної фінансової системи. Тут потрібно наголосити на тому, що після набрання чинності у 1898 р. «Положення про державний промисловий податок» для науковців у сфері фінансового права із метою визначення правового статусу платників податків великий інтерес становили коефіцієнти оподаткування вказаних осіб. Наприклад, як вказує І.В. Ганусенко, промисловий податок складався з суми викупу промислового свідоцтва, коли ціна диференціювалася на підставі географічного коефіцієнта (стосовно розподілу на 4 класи відповідно до ступеня розвитку торгівлі та промисловості, за винятком столичних міст). Особисті промисли також поділялися на розряди залежно від виду діяльності.[292]

Тобто, правовий статус платника промислового податку (у формі відсоткового збору загальної суми основного капіталу) залежав від адміністративно-територіальних одиниць та економічного розвитку регіонів держави, в яких такий платник здійснював господарську діяльність. Науковці активно досліджували особливості оподаткування доходу осіб відповідно до просторових ознак, особистих промислів фізичних осіб, розміру доходу (прибутку) тощо.

---

[291] Ганусенко И. В. Учение о налоге на предпринимательскую деятельность в русской юриспруденции XIX – начала XX вв. Сибирский юридический вестник. 2012. № 1. С. 12–17.

[292] Ганусенко И. В. Учение о налоге на предпринимательскую деятельность в русской юриспруденции XIX – начала XX вв. Сибирский юридический вестник. 2012. № 1. С. 12–17.

Необхідно окремо звернути увагу на таких видатних науковців у галузі фінансово-правової науки, як А.О. Ісаєв,[293] В.О. Лебедєв,[294] М.Ф. Орлов,[295] М.М. Сперанський,[296] М.І. Тургенєв[297] та І.І. Янжул.[298] Саме з цими науковцями пов'язане зародження та розвиток фінансово-правової науки Східної Європи, на початковому етапі становлення якого проходило нагромадження знань з основних інститутів – бюджету, податків, державного кредиту.

Остаточне виділення фінансового права з фінансової науки в самостійну галузь знань відбулося в кінці XIX – на початку XX століття та пов'язане з фундаментальними працями В.О. Лебедєва «Фінансове право»[299] та І.І. Янжула «Основні начала фінансової науки: вчення про державні доходи».[300]

Питання щодо чіткого визначення кола платників податків на той час було одним з основних у фінансово-правовій науці. Видатний науковець І.І. Янжул найповніше систематизував та узагальнив науково-практичні погляди щодо платників прямих податків. За І.І. Янжулом, усі члени суспільства повинні нести податковий тягар, усі піддані або громадяни, які беруть участь у вигодах державного життя (користуються певними державними послугами), зобов'язані нести тягар, пов'язаний з цими вигодами; обов'язок сплачувати податки, згідно з принципами науки, поширюється на всі фізичні та юридичні особи, які живуть або перебувають у межах держави, і будь-які вилучення з цього обов'язку для окремих осіб, станів, земств, міст являють собою явну несправедливість і повинні підлягати безумовному засудженню.[301]

---

293 Тарасов И. Т., Исаев А. А. Финансы и налоги : очерки теории и политики. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. Т. 4. 618 с.

294 Лебедев В. А. Финансовое право. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2000. Т. 2. 460 с.

295 Сперанский М. М., Тургенев Н. И., Орлов М. Ф. У истоков финансового права. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 1998. Т. 1. 429 с.

296 Сперанский М. М., Тургенев Н. И., Орлов М. Ф. У истоков финансового права. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 1998. Т. 1. 429 с.

297 Сперанский М. М., Тургенев Н. И., Орлов М. Ф. У истоков финансового права. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 1998. Т. 1. 429 с.

298 Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2002. Т. 3. 555 с.

299 Лебедев В. А. Финансовое право. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2000. Т. 2. 460 с.

300 Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2002. Т. 3. 555 с.

301 Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2002. Т. 3. С.247.

Науковець виокремив принцип резидентства та обґрунтовував його перевагу над принципом громадянства (підданства), хоча сам термін «резидент» не використовував. Через швидке зростання економічних зв'язків між державами в XIX ст. «розподіл платників податків на громадян (підданих) та іноземців втрачав актуальність, бо силою суспільно-економічних перетворень у європейських державах, фізичні особи користувалися послугами декількох держав. У цей час (друга половина XIX ст.) у цивілізованих державах неприязного ставлення до іноземців не існує; сотні тисяч їх більш-менш постійно мешкають у державі; саме пересування відбувається так швидко, що робити відмінними податки з іноземців і своїх підданих видається практично незручним: уряди уникають тих надмірних поборів, які могли б змусити іноземців виїхати з держави, тим більше, що останні часто являють собою дуже вигідний елемент населення, але обтяжують їх тими же податкам, які лежать і на підданих».[302]

Науковцем також була звернута увага на принцип територіальності походження джерела доходу з певної податкової юрисдикції: «іноземці, що не живуть в країні, але отримують з неї дохід, підлягають оподаткуванню тими самими прямими податками, які справляються з підданих».[303] Проте співвідношення цих принципів оподаткування платників податків (громадянства, резидентства, територіальності), на яких мав ґрунтуватись правовий статус, не був досліджений фінансово-правовою наукою Східної Європи.

У XIX ст. домінувала наукова позиція професора Імператорського Казанського університету Д.М. Львова, який зауважував, що суб'єкт податку – кожен громадянин держави. Якщо держава має право на стягнення майнових жертв, то, з другого боку, цьому праву відповідає зобов'язання кожного громадянина виділяти на користь держави частину свого надбання. Кожен громадянин, що володіє відповідною частиною матеріальних коштів,

[302] Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2002. Т. 3. С.248–249.

[303] Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2002. Т. 3. С.249.

зобов'язаний відбувати повинності на користь держави.[304] Відповідна доктринальна позиція в різних варіаціях простежувалась у наукових працях XIX ст. та стосувалася безумовного закріплення в правовому статусі платників податку на доходи податкового обов'язку, у формі повинності сплачувати податки, збори та інші обов'язкові платежі «на користь державі». У цьому разі простежується публічно-правова природа податкового обов'язку.

Науковець Е.М. Берендтс також співвідносить податкові зобов'язання з повинностями. «Зобов'язання сплачувати законодавчо встановлені податки та збори відповідає зобов'язанню виконувати законні повинності, бо такою підставою служить публічно-правовий зв'язок. Громадянин (або підданий) держави перебуває з нею не в договірному зв'язку, що встановлюється правочином, а тому окремо взятий громадянин не може самостійно визначити свою участь у покритті державних витрат».[305] Виходячи з цієї диспозиції, науковець зазначає, що «податкове зобов'язання не наслідок звернення до держави по певну послугу; воно існує незалежно від певних особливих відносин між державою та громадянами; зобов'язання існує силою закону і його вимог, що спрямовані на громадян, які підлягають оподаткуванню, виходячи з законодавчо встановлених критеріїв».[306]

Тобто на науковому рівні обґрунтовується не приватно-правова, а публічна природа оподаткування – саме через публічно-правовий зв'язок громадянина (підданого) та держави. Також з цієї наукової позиції можна простежити нормативістський підхід до праворозуміння правового статусу платника податків.

До того ж науковці в цьому контексті деталізували специфіку, наслідки та проблемні питання переходу з патентної на прибуткову систему оподаткування, тобто від оподаткування доходу осіб за становим принципом до

---

304 Львов Д. М. Курс финансового права. Казань, 1888. С.286–287.

305 Берендтс Е. Н. Русское финансовое право : лекции, читанные в Императорском училище правоведения. СПб. : типолитогр. С.-Петербургской одиночной тюрьмы, 1914. С. 44. [Електронний ресурс]. URL: http://www.library6.com/books/720086.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

306 Берендтс Е. Н. Русское финансовое право : лекции, читанные в Императорском училище правоведения. СПб. : типолитогр. С.-Петербургской одиночной тюрьмы, 1914. С. 252. [Електронний ресурс]. URL: http://www.library6.com/books/720086.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

оподаткування залежно від загального доходу та принципу громадянства (підданства), а в подальших наукових розробках – від принципу резидентства фізичної особи. Е.М. Берендтс зазначає, що, «залучаючи кошти громадян для покриття державних витрат, держава може обкласти податками весь дохід, що отримують громадяни незалежно від джерел походження – в цьому разі ми маємо справу з загальним прибутковим податком. Також держава може оподатковувати окремі доходи, отримувані з різних джерел. Або, навпаки, держава може не оцінювати дохід громадян та оподатковувати особу громадянина залежно від стану, класу – в цьому разі ми маємо справу з особистим податком. Водночас держава може оподатковувати чистий дохід громадян або взагалі осіб, що перебувають у межах державної території».[307] «Прибутковий податок має бути загальним. Іншими словами, суб'єктами прибуткового податку мають бути всі громадяни, незалежно від їхнього класу або професії».[308]

Отже, на першому досліджуваному етапі був закладений фундамент у формі наукового обґрунтування оподаткування фізичних осіб, з позиції публічно-правововых відносин між державою та громадянином (підданим). Також започатковувалися дослідження стосовно інших осіб – негромадян (підданих), що перебувають на території держави.

Наукові погляди за радянської доби.

Другий етап дослідження наукових поглядів на правову категорію «платник податку на доходи» стосується введенням в законодавчий простір прибуткового податку. Мінливе податкове законодавство першої половини XX ст. вплинуло на фінансово-правову науку, яка в частині визначення платників податку на доходи здебільшого орієнтувалася на дореволюційну доктрину. Так, М.М. Соболєв співвідносить фізичних осіб – платників податків на доходи з економічним зв'язком з державою. «Якщо подивитися на становище осіб, що

307 Берендтс Е. Н. Русское финансовое право : лекции, читанные в Императорском училище правоведения. СПб. : типолитогр. С.-Петербургской одиночной тюрьмы, 1914. С. 278–279. [Електронний ресурс]. URL: http://www.library6.com/books/720086.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

308 Берендтс Е. Н. Русское финансовое право : лекции, читанные в Императорском училище правоведения. СПб. : типолитогр. С.-Петербургской одиночной тюрьмы, 1914. С. 285. [Електронний ресурс]. URL: http://www.library6.com/books/720086.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

сплачують податки, відносно тієї держави, що встановила такий обов'язок, то можна погодитися, що ці особи сплачують податки відповідно до ступеня економічного зв'язку з цією країною. Піддані такої держави всім своїм життям пов'язані зі своєю країною, вся їхня господарська діяльність проходить у межах держави – відповідно до цього найширші є їхні податкові обов'язки. Якщо іноземець приїде до чужої держави та зосередить у ній свою господарську діяльність, то він буде прирівняний до підданих першої категорії та буде сплачувати всі податки, що лежать на підданих, хоч він іноземець».[309]

Тобто науковець обґрунтовує принцип резидентства, хоч цей термін-дефініцію, також, як І.І. Янжул, не зазначає у своїй праці. Інший цікавий момент – така наукова позиція висловлена 1925 року, в час коли, по-перше, податкове законодавство до платників прибуткового податку вже відносило громадян та іноземців, по-друге, підданих першої категорії вже не існувало.[310] Також слід звернути увагу на те, що на рівні доктрини проводили систематизацію окремих соціально-професійних груп нової буржуазії за критерієм соціального статусу та сфери ведення підприємницької діяльності, виділяючи біржовиків, валютників, заводовласників, комісіонерів, лихварів (дисконтерів), орендарів, рантьє, підрядників, посередників, промисловців, торговців, фабрикантів тощо. Фінансовий результат цих осіб-підприємців також оподатковувалася прибутковим податком.

До речі, Г.О. Вітренко, провівши аналіз літератури 1920-х років, стверджував про факт активного функціонування в державі приватного підприємництва, існування упередженого ставлення партії більшовиків до нової буржуазії та диференційованого підходу до проблем приватного капіталу та його представників.[311] Цікавим тут є те, що, Г.О. Вітренко, як і науковці кінця

---

309 Соболев М. М. Очерки финансовой науки (общедоступные беседы). Харьков : Пролетарий, 1925. С.64. [Електронний ресурс]. URL: http://books.e-heritage.ru/book/10076789 (дата звернення: 11.03.2017).

310 Декрет Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета и Совета Народных Комиссаров РСФСР от 10 ноября 1917 года. Об уничтожении сословий и гражданских чинов. [Електронний ресурс]. URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_22.htm (дата звернення: 11.03.2017); Конституция (Основной Закон) Союза Советских Социалистических Республик (Принята II Всесоюзным съездом Советов 31 января 1924 года). [Електронний ресурс]. URL: https://ru.wikisource.org/wiki/Конституция_СССР_(1924)_первоначальная_редакция (дата звернення: 22.02.2019).

311 Вітренко Г. О Фінансова політика в період непу: сучасна історіографія. Наукові праці. Миколаїв : МДГУ ім.

XIX, також звертав увагу на дискримінаційні аспекти оподаткування по суті тих самих категорій платників податків, з різницею як у формі державного устрою, так й політичного режиму.

Для дослідників того історичного періоду характерним напрямком наукових розробок було висвітлення проблемних аспектів правого становища представників нової буржуазії (насамперед фізичних осіб), специфіки процесу ведення ними приватного підприємництва, а також виділення відмінностей непманів – приватних підприємців в період нової економічної політики (надалі – НЕП) від інших суспільних верств (непідприємницьких соціальних верств).

У процесі становлення радянської буржуазії Ю.П. Волосник виділяє п’ять етапів:

1) етап зростання цієї верстви, бо держава гостро потребувала грошових коштів та ініціативи непманів із метою відновлення народного господарства та налагодження економічних зв’язків між містом і селом (1921 р. – початок 1924 р.);

2) етап істотного посилення регуляційного впливу й адміністративного контролю радянської держави за діяльністю непманів, зокрема через наступ на приватний капітал із метою витіснення його з товарообігу (весна – осінь 1924 р.);

3) етап лібералізації умов приватнопідприємницької діяльності нової буржуазії, що супроводжувався деяким послабленням адміністративного та податкового тиску на представників приватного капіталу (кінець 1924 р. – 1925 р.);

4) етап наступу радянської держави на нову буржуазію з метою витіснення її представників із багатьох галузей народного господарства та ринків сировини (1926–1927 рр.);

5) етап згортання приватного підприємництва – під жорстким адміністративним тиском держави відбувається швидке згортання

П. Могили, 2007. Т. 74. Вип. 61. С. 112.

підприємництва, його перехід до тіньової сфери економіки, скорочення чисельності підприємницького корпусу (кінець 1927 р. – початок 1928 р.).[312]

Стосовно цього, потрібно наголосити, що більшість науковців звертали увагу на невизначеність правового статусу нової буржуазії як платників прибуткового податку через брак належного правового регулювання. Також варто звернути увагу, що оподаткування залежало від виду економічної діяльності, так селяни сплачували натуральний податок, який в різні роки становив від 30% готової продукції.

Пізніше на рівні доктринальних доробків окремий наголос робився на зв'язку платника податку з податковим обов'язком. Зокрема, в цьому аспекті, варто згадати монографію В.П. Дяченка «Радянські фінанси в першій фазі розвитку соціалістичної держави» 1947 р., присвячену розбудові фінансової та податкової організації в період воєнного комунізму та перших років НЕПу,[313] Б.М. Бабія «Історія держави і права Української РСР (1917–1960)» 1961 р., що стосується, зокрема, фінансово-правових аспектів діяльності платників податку на доходи у відбудовчий період.[314] Також цікаві напрацювання комплексного міждисциплінарного характеру стосовно захисту прав платників податку на доходи в радянський період, наприклад дослідження А.І. Елістратова,[315] В.В. Малькова,[316] В.В. Сажиної,[317] В.І. Ремнєва,[318] Н.Ю. Хаманева,[319] М.В.

[312] Волосник Ю. П. Нова буржуазія України та розвиток приватнопідприємницької діяльності на фінансовому ринку в роки непу. Харків : НМЦ «СД», 2002. 384 с.
[313] Дьяченко В. П. Советские финансы в первой фазе развития социалистического государства. М. : Госфиниздат, 1947. Ч. 1 (1917-1925). 476 с.
[314] Бабій Б. М. Історія держави і права Української РСР (1917-1960). К. : Видавництво Академії наук Української РСР, 1961. 366 с.
[315] Елистратов А. И. Административное право : лекции А. И. Елистратова / Моск. об-во нар. ун-тов. М. : Тип. т-ва И. Д. Сытина, 1911. 235 с.
[316] Мальков В. В. Советское законодательство в жалобах и заявлениях. М. : Изд-во Моск. ун-та, 1967. 108 с.
[317] Сажина В. В. Историко-теоретические аспекты административной юстиции – основной формы юрисдикционного контроля за деятельностью публичной администрации. Научные труды Академии управления. Мн. : Акад. упр. при Президенте Респ. Беларусь, 2006. Раздел IV. Право. С. 735–747.
[318] Ремнев В. И. Право жалобы в СССР. М. : Юрид. лит., 1964. 132 с.
[319] Хаманева Н. Ю. Право жалобы граждан в европейских социалистических странах : монография / отв. ред. В. И. Ремнев. М. : Наука, 1984. 109 с.

Карасьової,[320] М.Д. Загряцкова,[321] Ю.М. Козлова[322] та інших. У цих працях досліджено питання державно-правових відносин щодо справляння обов'язкових платежів.

Фінансово-правова наука, в правовій доктрині Радянського Союзу, набула вагомого значення в другій половині XX ст., у зв'язку з необхідністю відновлення економіки, знищеної Другою світовою війною. Лише з цього часу, прибуткове оподаткування фізичних осіб та їх правовий статус набули нового значення для мобілізації коштів до централізованих публічних фондів. Загалом, з вищенаведеного аналізу можна побачити, що в радянські часи науковці приділяли опосередковану увагу проблематиці правового статусу платника податку, бо в СРСР не існувало ринкових відносин та вільного руху фінансових ресурсів. Тому наукові погляди та податкове законодавство не еволюціонували такими швидкими темпами, як, наприклад, у Західній Європі.

Сучасні наукові погляди в незалежній Україні та провідних державах світу.

В 90-х роках XX ст. наша держава знаходилась в перехідному періоді від планової економіки до ринкових відносин. Через законодавчу невизначеність, наявність у державі значної кількості відносин, що не були законодавчо врегульовані, дію нормативно-правових актів, що неможливо було застосувати в нових умовах, фінансово-правова доктрина не була сформована, а діяли наукові положення радянської доби зі змінами відповідно до нових умов. Третій, сучасний, етап наукових поглядів на правову категорію «платник податку на доходи» бере свій початок в XXI ст. та характеризується узгодженням норм національного податкового законодавства з західноєвропейськими принципами. Внаслідок імплементації міжнародних публічно-правових норм, податкових

[320] Карасева М. В. Конституционное право граждан СССР на обжалование. Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та, 1989. 150 с.

[321] Загряцков М. Д. Административная юстиция и право жалобы в теории и законодательстве. Развитие идеи и принципов административной юстиции. Административный процесс и право жалобы в советском законодательстве. Административно-финансовое распоряжение и финансовая жалоба. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Право и Жизнь, 1925. 244 с.

[322] Козлов Ю. М. Институт права жалобы по советскому административному праву : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук. М., 1953. 27 с.; Козлов Ю. М. Государственное управление и административное право. М. : Юрид. лит., 1978. 360 с.

норм провідних держав світу вдалося закласти фундамент нової доктрини фінансового права України. Це створило передумови для ухвалення Податкового кодексу України, який систематизував податкові правовідносини та загалом позитивно вплинув на фінансове законодавство. Остаточну розбудову нової наукової думки щодо сучасних фінансових правовідносин зробила видатний науковець Л.К. Воронова в своїй праці «Доктрина фінансового права та фінансового законодавства у сучасний період»,[323] що становить складову частину «Правової доктрини України».[324]

Сучасні наукові позиції на правову категорію «платник податку на доходи» ґрунтуються на дослідженні окремих її складників; виділенні правових дефініцій та співвіднесення їх з метою визначення податкової юрисдикції держави та правового статусу платників податків.

Так, Л.І. Вдовічена тлумачить у межах загального податкового права такий зв’язок як персональну податкову юрисдикцію держави – юридично визнане та закріплене право держави встановлювати податки і збори та поширювати їх на фізичних та юридичних осіб, що набули, в установленому законом порядку, статусу резидента цієї держави.[325]

Резидентство платника податку на доходи розглядається як головний елемент правового статусу платника податку. Тому на науковому рівні він принцип, тобто базове надутворення правової регламентації як правового статусу, так і правовідносин, що прямо залежать від волі держави. Сучасна доктрина фінансового права зосереджує увагу на тому, що податкова юрисдикція залежить від поширення її як на національну територію, так і на фізичних та юридичних осіб. Тому детермінація резидентського статусу особи, як головного складника правового статусу платника податку, повинна

---

[323] Воронова Л. К. Доктрина фінансового права та фінансового законодавства у сучасний період // Правова доктрина України. Х. : Право, 2013. Т. 2 : Публічно-правова доктрина України. С. 417–448.

[324] Правова доктрина України : у 5 т. Х. : Право, 2013. Т. 1 : Загальнотеоретична та історична юриспруденція / за заг. ред. О. В. Петришина. 976 с. ; Т. 2 : Публічно-правова доктрина України / за заг. ред. Ю. П. Битяка. 864 с. ; Т. 3 : Доктрина приватного права України / за заг. ред. Н. С. Кузнєцової. 760 с. ; Т. 4 : Доктринальні проблеми екологічного, аграрного та господарського права / за заг. ред. Ю. С. Шемшученка. 848 с. ; Т. 5 : Кримінально-правові науки в Україні: стан, проблеми та шляхи розвитку / за заг. ред. В. Я. Тація, В. І. Борисова. 1240 с.

[325] Вдовічена Л. І. Правове регулювання діяльності держави в сфері уникнення подвійного оподаткування : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. Дніпропетровськ, 2012. С.118.

відповідати міжнародним нормативно-правовим актам і практиці провідних світових країн.

Фінансово-правова доктрина, з урахуванням принципу резидентства, визначає різний обсяг прав та обов'язків, тобто правовий статус платників податку резидентів і нерезидентів не однаковий. С.В. Пархоменко-Цироциянц, зважаючи на характер взаємовідносин між платником податків і державою, з метою визначення доходу, який підлягає оподаткуванню в Україні, пропонує виділяти такі групи платників податку з доходу фізичних осіб:

а) резиденти, що одержують дохід з України;

б) резиденти, що одержують іноземні доходи;

в) резиденти, що працюють за кордоном і одержують доходи з України;

г) нерезиденти, що проживають на території України і одержують доходи з України;

ґ) нерезиденти, що проживають на території України і одержують доходи від інших нерезидентів; д) нерезиденти, що проживають за кордоном, але одержують доходи з джерел в Україні.[326] І. М. Мусійчук також виокремлює різний правовий статус у межах однієї групи нерезидентів і класифікує їх за трьома підгрупами: звичайні нерезиденти, нерезиденти зі спеціальним статусом, нерезиденти з привілейованим статусом.[327] Такий науковий підхід дозволяє обґрунтованіше інтерпретувати специфіку правового статусу, зокрема, платників податку на доходи, бо дає можливість застосувати положення міжнародних нормативно-правових актів та угод про уникнення подвійного оподаткування, національного податкового законодавства конкретної держави щодо критеріїв резидентства та врахувати дипломатичний чи консульський статус фізичних осіб.

Спираючись на наведені вище характеристики, також необхідно зазначити, що під час дослідження правового статусу фізичної особи – платника

---

[326] Пархоменко-Цироциянц С. В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Одес. нац. юрид. акад. Одеса, 2005. 18 с.

[327] Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. С.39.

податку на доходи науковці застосовують критерій податкового обов’язку з метою розмежування резидентів і нерезидентів. Так, дослідники одностайно вважають, що податкові резиденти мають повний податковий обов’язок перед державою свого резидентства, бо зобов’язані сплачувати податки з доходів, отриманих будь-де: як із джерел на території держави свого резидентства, так і на будь-якій іншій території,[328] а от у нерезидентів обмежений податковий обов’язок сплачувати державі податок – тільки у разі, якщо одержали дохід із джерел у цій державі.[329] Для наукових досліджень цього напрямку також типове з’ясування дискримінаційних і недискримінаційних аспектів правового становища, специфіки пільг і преференцій для таких платників податку, процедур декларування ними свого доходу, обрахунку та сплати податку на доходи.

Вагомий аспект сучасних доктринальних напрацювань – детермінація податкового резидентства фізичних осіб за відповідними критеріями. Зокрема, найвідоміші наукові розробки у вищевикладеному контексті стосуються проблематики визначення фізичних осіб як платників податків і критеріїв їхнього резидентства (М.П. Кучерявенко);[330] дослідження громадянина, як суб’єкта податкових правовідносин через взаємозв’язок правового статусу з податковим резидентством (Н.Ю. Пришва),[331] (О.В. Щербанюк),[332] (Ю.А. Крохіна);[333] з’ясування особливостей податкових систем зарубіжних країн із урахуванням критеріїв резидентства для суб’єктів оподаткування (І.І. Кучеров);[334] аналізу податкового резидентства як міжнародної публічно-правової проблематики (Ю.Г. Козак);[335] дослідження податкового резидентства з

---

328 Пепеляев С. Г. Налоговое резидентство физических лиц. Налоговой вестник Министерства РФ по налогам и сборам. 2001. № 11. С. 26.

329 Тарараев С. Е. Установление налогового резидентства плательщиков налога на доходы физических лиц с целью устранения двойного налогообложения. Советское государство и право. 2003. № 12. С. 109.

330 Кучерявенко Н. П. Основы налогового права : учеб. пособие / под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. Харьков : Легас, 2003. С.80.

331 Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов’язкових платежів : монографія. К. : ЕксОб, 2003. 279 с.

332 Щербанюк О. В. Громадянин як суб’єкт податкових правовідносин. Чернівці : Рута, 2000. 280 с.

333 Крохина Ю. А. Налоговое право. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 463 с.

334 Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекций. М. : АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. 374 с.

335 Козак Ю. Г. Міжнародне оподаткування : навчальний посібник / за ред. Ю. Г. Козака, В. М. Сліпа. К. : Центр навчальної літератури, 2003. 550 с.

метою усунення подвійного оподаткування (С.Є. Тарараєв);[336] визначення принципу резидентства та критеріїв податкового резидентства для фізичних осіб (С.Г. Пепеляєв)[337] та інші.

Враховуючи охарактеризовані вище положення, на доктринальному рівні деталізують принцип резидентства через наявність або ж ні постійного місця проживання особи в конкретній державі та множини супутніх ознак, які утворюють податковий доміциль (позиція А.І. Худякова, М.Н. Бродського, Г.М. Бродського).[338] Дослідники за цим підходом зазвичай аналізують ще й такі спеціальні правила детермінації правового становища платника податку на доходи, як «tiebreaker rules»,[339] зокрема «habitual abode», коли немає змоги вірогідно визначити центр життєвих інтересів фізичної особи через її постійне проживання одночасно в кількох державах.[340] Наприклад, Клаус Фогель розглядає персональні (особисті) відносини та їхні фактори (елементи), зв'язок економічних відносин особи з її місцем перебуванням або джерелом походження доходів,[341] Сету Камал – співвідношення та ієрархію особистих та економічних відносин,[342] а Джон Джонз – колізійні аспекти пріоритетності відповідних зв'язків.[343] Особливу роль відіграють такі поняття, як сім'я, соціальні, політичні та культурні відносини, постійне житло, намір провести старість у визначеному місці, зарахування до списків виборців, членство в клубі або хобі особи платника податку на доходи тощо.[344]

На сучасному науковому рівні розвинений напрям дисертаційних

---

336 Тарараев С. Е. Установление налогового резидентства плательщиков налога на доходы физических лиц с целью устранения двойного налогообложения. Советское государство и право. 2003. № 12. С. 109.

337 Пепеляев С. Г. Налоговое резидентство физических лиц. Налоговой вестник Министерства РФ по налогам и сборам. 2001. № 11. С. 26–32.

338 Худяков А. И., Бродский М. Н., Бродский Г. М. Основы налогообложения : учебник. СПб. : Европейский дом, 2002. 432 с.

339 Tanenbaum E. Abandoning 'Lawful Permanent Resident' Status. Tax Management International Journal. 2015. [Електронний ресурс]. URL: http://www.bna.com/abandoning-lawful-permanent-n17179922026/ (дата звернення: 11.03.2017).

340 Commentaries on the articles of the Model Tax Convention // OECD Model Tax Convention : full-length version. 2010. Vol. II. P. R(15)–1. Pp. 45–423.

341 Vogel K. on Double Taxation Conventions. third edition. The Netherlands : Kluwer Law International, 1997. 1688 p.

342 Kamal S. Individual Tax Residence: The Law and Practice on the Residence of Individuals for UK Tax. London : Sweet & Maxwell, 2011. 200 p.

343 Avery Jones J. F. Dual residence of individuals: the meaning of the expressions in the OECD Model Convention. British Tax Review. London, 1981. Nos. 1 & 2.

344 Van Raad C. Dual residence. European taxation. Amsterdam, 1998. Vol. 28. № 8. Pp. 241–246.

досліджень щодо правової категорії «платник податку на доходи» – питання захисту прав платників податків, що відображається в розкритті їх місця в податковій системі (позиція В.В. Безуглої),[345] законодавчого підґрунтя (підхід Н.В. Воротіної),[346] організаційно-правових і функціональних аспектів (наукова думка Т.А. Латковської),[347] структури та діяльності податкових органів (доктринальне бачення В.І. Полюховича),[348] регуляторних процедур (авторський підхід М.П. Кучерявенка).[349] Визначальна риса всіх перерахованих вище дисертаційних досліджень – тлумачення вказаного права на захист як безумовного стосовно конституційного обов'язку сплати податку, зокрема на доходи. Це обґрунтовується через засадничий характер конституційного права на захист прав та інтересів людини та громадянина. У зв'язку з цим простежується й дещо загальний характер висновків і пропозицій за згаданими вище дослідженнями.

Варто зауважити, що комплексні міждисциплінарні наукові розробки в цьому напрямку – підходи таких теоретиків і практиків, як Р.О. Гаврилюк (питання антропосоціокультурного підходу),[350] В.К. Гіжевський (проблематика адміністративного порядку захисту прав і законних інтересів платників податку),[351] О.М. Москаленко (проблемні аспекти захисту прав платника податку в контексті моделі випереджального економічного розвитку в системі суспільних стратегічних потреб),[352] В.М. Попович (характеристика теорії

[345] Безугла В. В. Правові основи побудови податкової системи України : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.02; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 1995. 192 с.

[346] Воротіна Н. В. Теоретичні питання податкового законодавства України : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; НАН України, Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. К., 1996. 160 с.

[347] Латковська Т. А. Правове регулювання обов'язкових платежів і податків суб'єктів підприємницької діяльності : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.02; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 1995. 188 с.

[348] Полюхович В. І. Структура і діяльність державної податкової служби в Україні: організаційно-правовий аспект : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; НАН України, Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. К., 1999. 179 с.

[349] Кучерявенко М. П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні : дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук : 12.00.07. Х. : Б. в., 1997. 370 с.

[350] Гаврилюк Р. А. Антропосоциокультурный код налогового права: монография. Черновцы : Черновицкий нац. ун-т, 2014. Кн. 1. Истоки налогового права. 452 с.; Гаврилюк Р. А. Антропосоциокультурный код налогового права : монография. Черновцы : Черновицкий нац. ун-т, 2014. Кн. 2. Константы налогового права. 804 с.; Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2014. 636 с.

[351] Гіжевський В. К., Буханевич О. М., Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : навч. посіб. К. : Атіка, 2010. 196 с.

[352] Москаленко О. М. Теорія і модель випереджаючого економічного розвитку в системі суспільних стратегічних потреб : монографія. К. : Київський національний економічний університет ім. Вадима

детінізації економіки та відповідного захисту прав платників податку на доходи),[353] Л.А. Савченко (з’ясування правових проблем фінансового контролю),[354] В.М. Селіванов (дослідження питань теорії та практики захисту прав платників податків в Україні),[355] А.О. Селіванов (розкриття прав і свобод громадян під захистом Конституційного Суду України),[356] О.М. Федорчук (проблематика внутрішнього змісту захисту прав і законних інтересів платників податків, юрисдикційного захисту, правової природи податкового конфлікту),[357] В.К. Шкарупа (визначення адміністративної відповідальності за ухилення від оподаткування),[358] О.В. Щербанюк (детермінація статусу громадянина як суб’єкта податкових правовідносин),[359] Є.А. Козлачкова (детермінація статусу фізичної особи як суб’єкта права),[360] О.І. Лютова (проблематика визначення податкових обов’язків та зобов’язань у сучасному податковому праві)[361] й у ряді інших робіт щодо специфіки захисту законних прав та інтересів платників податку на доходи.

Враховуючи вищевикладене, можна стверджувати, що в сучасній фінансово-правовій науці правовому явищу «платник податку на доходи» приділяється достатня увага.

Також потрібно вказати, що для досліджень вищезазначеного напрямку типовий і опис юридичних, економічних, політичних, культурних, моральних та інших гарантій, які полягають у створенні найсприятливіших умов для

Гетьмана, 2014. 550 с.

353 Попович В. М. Теорія детінізації економіки : монографія. Ірпінь : НВЦ АДПСУ, 2001. 524 с.

354 Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук : 12.00.07; Академія держ. податкової служби України. Ірпінь, 2002. 455 с.

355 Селіванов В. М., Московенко О. М., Головач І. В. Захист прав платників податків в Україні (питання теорії і практики). Київ, 1999. 24 с.; Селіванов В. М. Право і влада суверенної України: методологічні аспекти : монографія. К. : Видавничий Дім «Ін Юре», 2002. 724 с.

356 Селіванов А. О. Права і свободи громадян під захистом Конституційного Суду України: правові позиції сучасної доктрини конституційного правосуддя. Київ : Логос, 2005. 104 с.

357 Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Нац. акад. держ. податк. служби України. Ірпінь, 2003. 20 с.

358 Шкарупа В. К. Адміністративна відповідальність за ухилення від оподаткування : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / за заг. ред. В. К. Шкарупи. Ірпінь : Національний ун-т ДПС України, 2008. 206 с.

359 Щербанюк О. В. Громадянин як суб’єкт податкових правовідносин / за ред. П. С. Пацурківського. Чернівці : Рута, 2000. 278 с.

360 Козлачкова Е. А. Физическое лицо как субъект права : дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук : 12.00.01; Московский государственный университет им. М. В. Ломоносова. М., 2014. 188 с.

361 Лютова О. И. Налоговая обязанность как институт налогового права : дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук : 12.00.04; ФГБОУ ВПО «Российская академия правосудия». М., 2014. 223 с.

реалізації платниками податків своїх прав і їх захисту в разі порушення. Під юридичними гарантіями захисту прав і законних інтересів платників податків потрібно розуміти закріплені в чинних правових нормах умови і засоби, що забезпечують платникам податків дійсну охорону, безперешкодну реалізацію та поновлення в разі порушення їхніх суб'єктивних прав і законних інтересів.[362] При цьому додаткового розгляду потребує проблематика принципів, чинних у цій сфері, щодо їх увідповіднення європейським стандартам; модифікації конституційних приписів і гарантій у процедурному та змістовно-термінологічному напрямках.

Отже, тривала історіографія наукового розроблення правової категорії «платник податку на доходи» свідчить про значний ступінь її дослідженості. Кожен етап наукових поглядів на цю категорію залежав від конкретного історичного періоду та відповідного податкового законодавства. На сучасному етапі у фінансово-правовому доробку активно обговорюються питання правового статусу платника податку на доходи, зокрема його сутності, компетенції фіскальних органів, обсягу обов'язків та прав платників податків. Нові ж напрацювання вкрай потрібні в частині податкової юрисдикції держави, правового статусу та критеріїв детермінації резидентського статусу платників податків.

3.2. Сутність та види правового статусу фізичної особи-платника податку

Сучасні наукові дослідження про правовий статус платників податків здійснюються в контексті: детермінації їхнього правового становища (В.О. Черкес, О.В. Покатаєва, Ю.І. Турянський);[363] специфіки їхнього

---

[362] Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Нац. акад. держ. податк. служби України. Ірпінь, 2003. 20 с.

[363] Черкес В. О. Проблема визначення правового статусу платників податків. Правова держава. 2004. № 7. С. 65–70.; Покатаєва О. В. Правові основи справляння податку з доходів фізичних осіб. Наше право. 2010. № 4. Ч. 2. С. 161–166.; Покатаєва О. В., Лузіна О. В. Удосконалення методики обчислення податку з доходів фізичних осіб. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2008. № 2. С. 178–182.; Турянський Ю. І., Коломійчук Н. М., Гаврилко П. П. Класифікація та види податкових пільг. Науковий вісник Національного лісотехнічного університету. 2011. Вип. 21.9. С. 272–276.; Турянський Ю. І. Принципи організації податкових відносин в Україні. Науковий вісник Національного лісотехнічного

адміністративно-правового положення (О.М. Федорчук, О.О. Білик, С.Г. Зицик);[364] правового механізму реалізації та захисту їхніх прав і законних інтересів (Я.В. Греца).[365]

Варто розпочати дослідження правового статусу платника податків з конституційної норми-принципу – кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом (ч. 1 ст. 67 Конституція України). Щодо цього, доволі слушною є позиція Н.С. Водолажської, відповідно до якої, зазначається, що законодавець в цьому випадку не деталізує специфіки правового статусу юридичних або фізичних осіб у галузі оподаткування, він просто пов'язує два поняття: особу та обов'язок. Тобто, якщо на рівні конституційної норми відносно податкового обов'язку використовувалось дещо розпливчасте поняття – «кожний», то на рівні загального податкового закону, на рівні родової податкової норми вже здійснюється певна деталізація – кого треба розуміти під «кожним».[366]

В сучасному світі визначальною ознакою правового статусу є персональна юрисдикція держави, тобто виключне право держави на встановлення та стягнення податків з фізичних та юридичних осіб – резидентів. Як вже зазначалось в першому розділі дисертаційного дослідження, в широкому значенні платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом

університету України. 2009. Вип. 19.9. С. 238–241.

364 Федорчук О. М. Принципи права у системі гарантій захисту прав і законних інтересів платників податків. Право. 2003. № 9. С. 34–39.; Білик О. Модернізація економіки України в умовах глобалізації: проблеми та протиріччя. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка. 2006. Вип. 89. С. 30–33.;Зицик С. Г. Особливості адміністративно-правового статусу платників податків. Юридический вестник. 2010. № 3. С. 41–44.

365 Греца Я. В. Гарантії реалізації прав суб'єктів податкових правовідносин: поняття та види. Науковий вісник Чернівецького національного університету ім. Юрія Федьковича. Серія: Правознавство. 2004. Вип. 253. С. 112–118.; Греца Я. В. Правові засоби забезпечення захисту прав платників податків у процедурі адміністративного оскарження рішень органів державної податкової служби. Держава і право. 2008. Вип. 40. С. 352–358.

366 Водолажська Н. С. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні. [Електронний ресурс]. URL: http://yurradnik.com.ua/wp-content/uploads/2014/10/2004_1_130_pravove_regulyuvannya_statusu.doc (дата звернення: 11.03.2017).

оподаткування згідно з ПКУ або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим кодексом (п. 15.1 ст. 15 ПКУ). Власне, платник податку на доходи – це фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні; податковий агент (п. 162.1 ст. 162 ПКУ).[367]

Загальний зміст юридичної категорії «фізична особа» на законодавчому рівні закріплений в ЦКУ, відповідно до якого людина як учасник цивільних відносин вважається фізичною особою.[368] Виходячи з цього, можна зробити висновок, що фізична особа – платник податків – це людина, яка є учасником особистих немайнових та майнових відносини, має об'єкт оподаткування та на яку законодавством покладено обов'язок сплачувати загальнообов'язкові платежі.

Наукові погляди на зміст поняття «правовий статус» різняться. Так М.І. Матузов до змісту включає: правові норми, що визначають статус; правосуб'єктність; права та обов'язки; законні інтереси; громадянство; юридичну відповідальність; правові принципи; правовідносини загального типу.[369] Р.О. Халфіна зміст правового статусу розподіляє на три групи: соціальні блага (недоторканність особистості, житла, тощо); права та обов'язки; правосуб'єктність.[370] А.Р. Карапетян до змісту правового статусу платника податків включає наступні елементи: податкові права і обов'язки, а також юридичну відповідальність платників податків. На її погляд, особливість правового статусу платника податків виражається в тому, що він носить обов'язковий характер, так-як його основою виступає конституційно закріплений обов'язок кожного платити законно встановлені податки і збори. Більшість прав платників податків носять похідний характер від обов'язків і в значній мірі націлені на створення умов і передумов для повної та своєчасної

367 Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010, № 2755-VI : із зм. і доп. станом на 10.04.2019. Офіційний вісник України. 2010. Т. 1. № 92. С. 9.
368 Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 40–44. Ст. 356.
369 Матузов Н. И. Личность. Права. Демократия. Теоретические проблемы субъективного права. Саратов : Изд-во Сарат. Ун-та, 1972. С.130.
370 Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. М. : Юрид. лит., 1974. С.278.

реалізації системи обов'язків, пов'язаних зі сплатою податків.[371]

Так Є.Г. Костікова визначає елементами змісту правового статусу платника податків: громадянство і резидентство; податкове відношення загального (статусного) типу; податкову правосуб'єктність; права та обов'язки платників податків; їх законні інтереси; юридичну відповідальність платників податків; принципи права; норми податкового права, що встановлюють правовий статус вказаних осіб.[372]

Однак, найбільш вдалим та сучасним поглядом на зміст правового статусу фізичної особи платника податку на доходи є включення до його складу трьох основних елементів: податкова правосуб'єктність, наявність об'єкта оподаткування та поширення податкової юрисдикції держави. Всі ці елементи взаємопов'язані, – податкова юрисдикція держави розповсюджується як на платників податків, так і на об'єкт оподаткування. Такий зв'язок є персональною податковою юрисдикцією держави, тобто юридично визнане та закріплене право держави встановлювати податки і збори та поширювати їх по відношенню до фізичних та юридичних осіб, що набули, у встановленому законом порядку, статусу резидента цієї держави.[373]

Юридична категорія «правосуб'єктність» не тотожна правовому статусу платника податків, оскільки перша за своїм змістом є можливістю бути суб'єктом податкових правовідносин, а друга категорія означає безпосередню участь особи в таких правовідносинах.

Регулювання такого елемента правового механізму податку, як об'єкт оподаткування, фактично формалізує податковий обов'язок, опредмечує право справляння податків як реалізацію повноважень щодо зобов'язаних осіб державною владою. Наявність об'єкта оподаткування передбачає об'єктивну

---

371 Карапетян А. Р. Правовой статус частных субъектов налогового права : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14; Российская правовая академия. М., 2005. 208 с. [Електронний ресурс]. URL: http://www.dissercat.com/content/pravovoi-status-chastnykh-subektov-nalogovogo-prava (дата звернення: 11.03.2017).

372 Костикова Е. Г. Правовой статус налогоплательщиков-организаций : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14; Саратовская государственная академия права. Саратов, 2001. 148 с. [Електронний ресурс]. URL: http://www.dissercat.com/content/pravovoi-status-nalogoplatelshchikov-organizatsii (дата звернення: 11.03.2017).

373 Вдовічена Л. І. Правове регулювання діяльності держави в сфері уникнення подвійного оподаткування : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. Дніпропетровськ, 2012. С.118.

можливість вимоги насамперед сплати податку.[374]

Податкове резидентство є визначальним при зв'язку правового статусу платника податку та виконання податкового обов'язку. Власне, це розмежування й формує підстави правової природи резидентства в податковому праві. Так, обов'язки у податкового резидента виникають щодо усіх складових об'єкта оподаткування незалежно від того, отримано їх на території країни, де він перебуває або де він зареєстрований, тоді як нерезидента характеризують виключно обов'язки щодо доходів, отриманих у країні перебування. Таким чином, податкове резидентство закладає підстави двох найсуттєвіших понять для платника податку: по-перше, розміру та обсягу податкових обов'язків; по-друге, розміру та підстав відповідальності (для резидентів – по всіх обов'язках, як пов'язаних із діяльністю в країні перебування, так і ні, тоді як для нерезидентів – виключно пов'язаних із діяльністю в країні перебування).[375]

У фінансово-правовій доктрині загальноприйнятим є положення про відповідність галузевого статусу загальному статусу особи (конституційному). Податковий статус платника відповідає загальному статусу особи, оскільки держава закріпила на конституційному рівні обов'язок щодо сплати податків і зборів.[376] Так, В.О. Черкес вказує на те, що загальний або базисний статус складається із прав та обов'язків, рівною мірою притаманних усім категоріям платників податків, незалежно від того, які конкретно податки вони зобов'язані сплачувати, та незалежно від самого факту такої сплати. Навіть у випадку, якщо юридична або фізична особа буде повністю звільнена від сплати податків, за нею залишається її загальний (базовий) податковий статус – статус «потенційного» платника податку. Спеціальний податковий статус може з'являтися та зникати в залежності від юридично значущих дій фізичних та юридичних осіб і норм, встановлених відповідним податковим законом, а його

---

374 Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник. Харків : «Право». 2012. С.201.

375 Водолажська Н. С. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні. [Електронний ресурс]. URL: http://yurradnik.com.ua/wp-content/uploads/2014/10/2004_1_130_pravove_regulyuvannya_statusu.doc (дата звернення: 11.03.2017).

376 Бутко П. Є. Трансформація підходів до визначення податково-правового статусу фізичних осіб. Право і суспільство. 2012. № 1. С. 140.

межі визначаються, виходячи з постійного загального (базового) статусу[377].

У цьому контексті цікавим є підхід О.М. Федорчука щодо, по-перше, тлумачення такого правового статусу як адміністративно-правового, по-друге, формулювання його особливостей для платників податків, у тому числі фізичних осіб: вони можуть змінюватися залежно від виду діяльності; це норми, що регулюють оподаткування; можливий захист прав та інтересів через звернення до суду та визнання за рішенням суду неплатоспроможним.[378] Саме тому для фінансово-правових досліджень правового положення платників податку на доходи характерною рисою є характеристика спеціальної юридичної природи правового статусу зазначених осіб. Це правове явище базується на ідеї формально-юридичного підходу, оскільки права та обов'язки, а також відповідальність таких осіб випливають із норм податкового законодавства. До того ж потрібно мати на увазі, що платники податку на доходи згідно з положеннями фінансово-правової доктрини безумовно мають і загальний правовий статус (як для всіх платників податків).

Як вказує І.М. Мусійчук, особливе значення для статусу платника податку мають принципи податкового права, такі як принцип рівнозначності і пропорційності; рівності, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; доступності, а саме забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів).[379] Окремої уваги потребує принцип недискримінації, який закріплений, як в національному законодавстві України, так і в двосторонніх міжнародних договорах (конвенціях) щодо уникнення подвійного оподаткування, відповідно до якого для всіх платників податків передбачаються на законодавчому рівні однакові умови, які не залежать від певних особливостей платників податків. Правовий статус резидентів – платників податку на доходи завжди відрізнявся

---

[377] Черкес В. О. Проблема визначення правового статусу платників податків. Правова держава. 2004. № 7. С. 66.

[378] Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Нац. акад. держ. податк. служби України. Ірпінь, 2003. С.12.

[379] Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. С.26.

від правового статусу нерезидентів наявністю певних податкових преференцій. Щодо цього С.Г. Пепеляєв зазначає, що положення законодавства, відповідно до якого дохід нерезидента оподатковується за ставкою більшою ніж для резидента та заборона застосовувати деякі пільги при вирахуванні податку не можуть розглядатись як дискримінаційні. Оцінкою того, чи є такі умови дискримінаційними, чи ні, передбачає зіставлення осіб, що знаходяться в однакових умовах.[380] Тобто, науковець, вказує на недискримінацію платників податку в межах кожного окремого правового статусу, іншими словами фінансово-правовий зв'язок резидентів та нерезидентів з державою різний, що впливає на їх права та обов'язки і як наслідок на правовий статус, тому порівнювати обсяг їх прав та обов'язків недоречно.

Одним із важливих принципів, що входить в правовий статус платника податків, І.М. Мусійчук вважає також принцип стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності.[381] Як зазначав І.І. Янжул, податки не повинні негативно впливати на капітал держави, а мають стосуватись лише доходів (прибутків).[382]

Правовий статус фізичних осіб – платників податку на доходи, також залежить від різновидів діяльності самозайнятих осіб. Так, на конституційному рівні закріплені основні права людини і громадянина серед яких: кожен має право на результати своєї інтелектуальної й творчої діяльності;[383] право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом;[384] право заробляти собі на життя працею, яку вона вільно обирає.[385] Статтею 50 ЦКУ також передбачено право на здійснення підприємницької діяльності, яку не заборонено законом, має фізична особа з повною цивільною дієздатністю. Обмеження права фізичної

---

380 Пепеляев С. Г. Налоговое резидентство физических лиц. Налоговый вестник. 2000. № 11. С. 28.

381 Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. С.26.

382 Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2002. Т. 3. 555 с.

383 Конституція України : офіц. текст, прийнятий на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. (із зм. і доп.). К. : Парламентське видавництво, 2002. 87 с. Ст.41.

384 Конституція України : офіц. текст, прийнятий на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. (із зм. і доп.). К. : Парламентське видавництво, 2002. 87 с. Ст.42.

385 Конституція України : офіц. текст, прийнятий на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. (із зм. і доп.). К. : Парламентське видавництво, 2002. 87 с. Ст.43.

особи на здійснення підприємницької діяльності встановлюються Конституцією України та законом. Фізична особа здійснює своє право на підприємницьку діяльність за умови її державної реєстрації в порядку, встановленому законом. Економічна діяльність фізичних осіб, охоплює, як приватно-правові, так й публічно-правові аспекти, що впливають на їх правовий статус. Цікавий аналіз визначення правового статусу самозайнятої особи здійснений науковцем Д.О. Жадаровичем.[386]

У зв'язку з хаотичним законодавчим регулюванням малого підприємництва в Україні, в наукових джерелах існує значний обсяг правових дефініцій, що за своїм змістом охоплюють економічну дільність фізичних осіб, зокрема: «індивідуальна трудова діяльність» (ч. 2 ст. 1 Закону СРСР «Про індивідуальну трудову діяльність» від 19.11.1986 р.);[387] «громадянин – суб'єкт підприємницької діяльності» (ст. 2 Закону України «Про підприємництво» від 07.02.1991 р. № 698-XII);[388] «фізична особа – підприємець» (ч. 1 ст. 58 Господарського кодексу України,[389] ст. 50 Цивільного кодексу України[390] та ч. 1 ст. 1 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» від 15.05.2003 р. № 755-IV, в редакціях закону до 02.11.2016 р.);[391] «незалежна професійна діяльність» (абз. 2 пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).[392]

ПКУ передбачає два різновиди діяльності самозайнятої особи: фізичні особи – підприємці та фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність. Ці два види діяльності мають узагальнюючий термін «самозайняті

---

386 Жоравович Д. О. Правові аспекти визначення статусу самозайнятої особи. Форум права. 2012. № 3. С. 190. [Електронний ресурс]. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/e-journals/FP/2012-3/12jdocco.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

387 Об индивидуальной трудовой деятельности. Закон Верховного Совета СССР от 19.11.1986 г. [Електронний ресурс]. URL: http://www.economics.kiev.ua/download/ZakonySSSR/data02/tex12184.htm (дата звернення: 11.03.2017).

388 Про підприємництво : Закон Української СРСР від 07.02.1991 № 698-XII : із зм. і доп. станом на 03.12.1992. Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР). 1991. № 14. ст.168.

389 Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003, № 436-IV : із зм. і доп. станом на 01.04.2019. Офіційний вісник України. 2003. № 11. Ст. 462.

390 Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 40–44.

391 Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань : Закон України від 15.05.2003, № 755-IV : із зм. і доп. станом на 01.01.2017. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 31. Ст. 263.

392 Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010, № 2755-VI : із зм. і доп. станом на 10.09.2015. Офіційний вісник України. 2010. Т. 1. № 92. С. 9.

особи». Відповідно до пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 ПКУ самозайнята особа – платник податку, який є фізичною особою – підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності. Правовий статус цих двох груп фізичних осіб різниться як між собою так і з загальним статусом фізичних осіб – платників податку на доходи.[393]

Порівнюючи незалежну професійну діяльність і приватну підприємницьку діяльність, слід зазначити, що основною відмінною ознакою останньої буде систематичність здійснення та мета отримання прибутку. Доходи, отримані від незалежної професійної діяльності, можуть мати несистематичний характер та спрямовані, насамперед, на покриття затрат та задоволення власних потреб.[394]

Варто окремо наголосити, що загальний правовий статус платника податку на доходи у фізичної особи, яка зареєструвалась у відповідному порядку, як самозайнята особа не припиняється, а доповнюється в частині її діяльності, як самозайнятої особи. Тобто, для об’єктів оподаткування отриманих від такої діяльності діє спеціальний режим оподаткування. А з доходів від діяльності, як звичайної фізичної особи – загальний режим оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

Податково-правовий статус самозайнятих осіб тісно пов’язаний з цивільно-та господарсько – правовим статусом. ПКУ не містить визначення терміну «фізична особа – підприємець», так само як й будь-який інший нормативно-правовий акт. Відповідно до ст. 2 Цивільного кодексу України (надалі – ЦКУ) учасниками цивільних відносин визнаються фізичні та юридичні особи. Як бачимо, вказана стаття Закону залишає поза увагою таку численну групу учасників цивільних відносин як фізичні особи – підприємці, які у сукупності теж охоплюються поняттям «фізичні особи», але в силу

[393] Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010, № 2755-VI : із зм. і доп. станом на 10.09.2015. Офіційний вісник України. 2010. Т. 1. № 92. С. 9.

[394] Жоравович Д. О. Правові аспекти визначення статусу самозайнятої особи. Форум права. 2012. № 3. С. 190. [Електронний ресурс]. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/e-journals/FP/2012-3/12jdocco.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

свого статусу мають певні відмінності у правовому регулюванні їх відносин. При цьому, правовий статус фізичної особи є набагато ширшим, ніж правовий статус фізичної особи – підприємця.[395]

З аналізу ч. 1 ст. 58 Господарського кодексу України (надалі – ГКУ)[396] та ст. 50 ЦКУ[397] можна спробувати визначити термін «фізична особа – підприємець» – це суб'єкт господарської діяльності, що зареєстрований у встановленому законом порядку для систематичного здійснення підприємницької діяльності не забороненої законом. Особливості податкового правового статусу фізичних осіб – підприємців визначаються ст. 177 ПКУ.

В роз'ясненні Міністерства юстиції України від 14.01.2011 р. № n0012323-11 зазначається, що згідно пп. 3.8.1 п. 3.8 розділу III Класифікації організаційно-правових форм господарювання ДК 002:2004, затвердженої наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28 травня 2004 р. № 97, підприємцем є фізична особа, яка є громадянином України, іноземним громадянином, особою без громадянства, що здійснює підприємницьку діяльність.[398] В п. 177.12 ст. 177 ПКУ прямо передбачено, що іноземці та особи без громадянства, які зареєстровані підприємцями згідно із законодавством України, є резидентами. Тобто, іноземець або апатрид, в разі його реєстрації у встановленому законодавством порядку підприємцем, набуває статусу податкового резидента України і його податково-правовий статус є спеціальним, як для фізичної особи – платника податку на доходи та доповнюється додатковими обов'язками та правами, як для фізичної особи – підприємця.

Згідно з абз. 2 пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 ПКУ незалежна професійна діяльність – участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній,

---

395 Роз'яснення Міністерства Юстиції України від 14.01.2011. Статус фізичної особи-підприємця: проблеми застосування законодавства. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/n0012323-11 (дата звернення: 11.03.2017).

396 Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003, № 436-IV : із зм. і доп. станом на 01.05.2016. Офіційний вісник України. 2003. № 11.

397 Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 40–44.

398 Роз'яснення Міністерства Юстиції України від 14.01.2011. Статус фізичної особи-підприємця: проблеми застосування законодавства. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/n0012323-11 (дата звернення: 11.03.2017).

художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб. Умовою ведення незалежної професійної діяльності згідно із законом є державна реєстрація такої діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності, протягом 10 календарних днів після такої реєстрації зобов’язані стати на облік у контролюючому органі за місцем свого постійного проживання (абз. 2 п. 65.1 ст. 65 ПКУ). В цьому випадку законодавче регулювання передбачає певну комплексну межу застосування цивільного та податкового законодавства: узгодження державної та податкової реєстрації.[399]

Особливості податкового правового статусу фізичних осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність визначаються ст. 178 ПКУ.

Незалежна професійна діяльність передбачає декілька принципових особливостей:

а) характеризує активну поведінку виключно фізичних осіб;

б) стосується специфічних напрямків діяльності людини (наукова, літературна, артистична, художня, викладацька і т.д.);

в) характеризує діяльність осіб із спеціальними знаннями та навичками (лікарі, приватні нотаріуси, адвокати, аудитори, бухгалтери і т.д.);

г) визначається при врахуванні певних обмежень (особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем; особа використовує найману

---

[399] Іванова С. С. Незалежна професійна діяльність: податково-правовий аспект. Форум права. [Електронний ресурс]. 2014. № 2. С. 154–159. URL: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:pUATjg5LD6YJ:irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/FP_index.htm_2014_2_28.pdf+&cd=5&hl=ru&ct=clnk&gl=ua (дата звернення: 11.03.2017).

працю не більше ніж чотирьох фізичних осіб).[400]

Доктринальною характеристикою компетенції платника податку на доходи є, як вказує М.П. Кучерявенко, те, що платник податків реалізує перш за все обов'язок, який визначає і особливості цих прав.[401] Прихильником зазначеної позиції є й М.О. Перепелиця, що зауважує: «пріоритет податкового обов'язку перед податковим правом існує тому, що метою існування всього механізму оподаткування, податкового законодавства та функціонування податкових правовідносин виступає формування за допомогою податкових правовідносин доходу держави».[402]

Доцільним є дослідження обсягу обов'язків та прав резидентів та нерезидентів – платників податку на доходи, в тому числі, через призму податкової правосуб'єктності фізичних осіб. На думку Ю.О. Костенко, податкові резиденти мають загальну правосуб'єктність (суб'єкти наділені всім комплексом податкових обов'язків, а значить, і прав, які, по суті, є похідними від останніх), а нерезиденти мають спеціальну правосуб'єктність (оподаткуванню підлягають тільки доходи, отримані від джерел у певній державі, що й лежить в основі обмеженого податкового обов'язку).[403]

Варто звернути увагу, що науковець, під «загальною правосуб'єктністю» розуміє загальні права та обов'язки фізичних осіб податкових резидентів, а не потенційну можливість осіб бути учасниками одночасно у всіх податкових правовідносинах – мати обов'язок зі сплати всіх податків та зборів. Продовжуючи свою думку, науковець зазначає, що сфера дії запропонованої класифікації обмежується лише платниками податків і може бути застосована як визначення податкової правосуб'єктності тільки платників податків, оскільки

---

400 Іванова С. С. Незалежна професійна діяльність: податково-правовий аспект. Форум права. 2014. № 2. С. 154–159. [Електронний ресурс]. URL: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:pUATjg5LD6YJ:irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/FP_index.htm_2014_2_28.pdf+&cd=5&hl=ru&ct=clnk&gl=ua (дата звернення: 11.03.2017).

401 Кучерявенко Н. П. Основы налогового права : учеб. пособие / под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. Харьков : Легас, 2003. С.80.

402 Перепелица М. А. Правовое регулирование статуса плательщика налогов и сборов в Украине : монографія / под ред. Н. П. Кучерявенко. Харьков : Легас, 2003. С.67.

403 Костенко Ю. О. Правове регулювання оподаткування фізичних осіб в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Х., 2002. 19 с.

такий розподіл не охоплює всіх суб'єктів, що беруть участь у податкових правовідносинах, а саме: державних органів, податкових агентів та інших учасників податкових правовідносин.[404]

Така позиція науковця заслуговує на увагу, оскільки принцип резидентства напряму залежить від волі кожної конкретної держави (податкової юрисдикції). Водночас на рівні доктрини дослідники акцентують увагу на тому, що податкова юрисдикція залежить від поширення її на територію держави, але вирішальним моментом є детермінація резидентського статусу, тобто персональна податкова юрисдикція.

Фінансово-права наука тяжіє до тлумачення статусу платника податку на доходи через призму конституційної норми-принципу, якою закріплюється обов'язок сплачувати законно встановлені податки, збори, обов'язкові платежі. По суті, вважається, що податковий статус платника має зобов'язальний характер, тобто в ньому має місце пріоритет першочергового основного обов'язку щодо сплати податку. Цією властивістю податковий статус платника відрізняється від інших галузевих статусів (цивільного, трудового тощо).[405] У цьому аспекті основою правового статусу платника податку на доходи є конституційний обов'язок щодо сплати податків і зборів, а всі інші обов'язки фізичної особи стосуються належного виконання основного обов'язку – сплати податків і зборів.

Переважна більшість науковців, характеризуючи правовий стан платника податку на доходи фізичних осіб, акцентують увагу на реалізації ним своїх обов'язків, оскільки права таких платників податків є доволі традиційними для загальної системи прав платників податків, встановленої на рівні ПКУ. Конституційний обов'язок сплачувати загальнообов'язкові платежі має особливий, публічно-правовий, а не приватно-правовий характер, що обумовлено «публічно-правовою природою держави та державної влади;

[404] Костенко Ю. О. Правове регулювання оподаткування фізичних осіб в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Х., 2002. 19 с.

[405] Перепелица М. А. Правовое регулирование статуса плательщика налогов и сборов в Украине : монографія / под ред. Н. П. Кучерявенко. Харьков : Легас, 2003. С.51

фіскальним суверенітетом казни».[406] М.П. Кучерявенко зауважує, що платником податків виступає суб'єкт податкових правовідносин, на якого законом покладено комплекс податкових обов'язків.[407] Із іншого боку, на рівні наукових досліджень в охарактеризованій сфері трапляються й доволі суперечливі позиції щодо публічно-приватного характеру правової природи податкового обов'язку,[408] визначеного поєднанням «публічної мети справляння податків і приватного характеру джерел податку».[409]

Такий підхід не відповідає повною мірою правовій дійсності, тому потрібні подальші теоретико-практичні розробки в царині формулювання критеріїв детермінації правової природи обов'язків платників податку на доходи, а також врахування імперативного моменту регулювання руху коштів з боку платника податку, засад його взаємодії з державою. Це також обумовлює врахування напрацювань економічної науки через призму економічних відносин держави та окремої особи за місцем постійного, основного та власне місця проживання (водночас на рівні наукових робіт зазвичай йдеться суто про резидентство). Так, практичним реаліям відповідає доктринальна позиція щодо адміністративно-правового статусу платників податків під час захисту суб'єктивних прав і законних інтересів, який повинен визначатися не наявністю прав і обов'язків, а можливістю брати участь у цих правовідносинах і володінням при цьому рядом прав і обов'язків.[410]

У доктрині податкового права досить активно проводиться дискусія щодо розмежування таких категорій, «податковий обов'язок» і «податкове зобов'язання» платників податків, у тому числі платників податку на доходи фізичних осіб. Податковим обов'язком зазвичай тлумачать обов'язки,

---

406 Васильєва А. Г. Обов'язки у правовому статусі платників податків. Форум права. 2012. № 3. С. 89. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FPindex.htm2012317.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

407 Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник. Харків : «Право». 2012. С.161.

408 Якушкина Е. Е. Принудительное исполнение обязанности по уплате налога налогоплательщиком-организацией (финансово-правовой аспект) : дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук : 12.00.14. Воронеж, 2006. С.15-16.

409 Гаджиев Г. А., ПепеляевС. Г. Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации : учеб. пособие. М. : ФБК ПРЕСС, 1998. С.235.

410 Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Нац. акад. держ. податк. служби України. Ірпінь, 2003. 20 с.

передбачені для платника податків у податковому законодавстві, а податковим зобов’язанням – «встановлені податковим законом суспільні відносини щодо сплати платником податків визначеної згідно із законом суми грошових коштів до відповідного бюджету або державного цільового фонду у передбаченому законом порядку та встановлені строки» (підхід Л.К. Царьової).[411] При цьому нерідко запропоновані вище поняття в загальному та спеціальному значеннях вживаються в напрацюваннях, що стосуються податкового процесу, зокрема адміністрування податку на доходи, виконання зобов’язань платниками податків тощо.

Дослідивши категоріальний термінологічний апарат зобов’язальних відносин, вчений С.В. Очкуренко прийшов до висновків, що використання публічно-правових конструкцій зобов’язань у фінансовому праві вимагає суттєвого вдосконалення, але загалом відповідає потребам правового регулювання сучасних суспільних відносин. При цьому існує необхідність радикальної зміни підходу до категорії зобов’язання в актах фінансового законодавства і науці фінансового права, а також відмови від використання термінів фінансове-правове зобов’язання, бюджетне зобов’язання, податкове зобов’язання та інших таких термінів для позначення правовідносин, що є цивільно-правовими.[412]

Конструкція податкового обов’язку вже досить тривалий час знаходиться в центрі уваги дослідників з податкового права.[413] Принциповою проблемою, стосовно якої досить точаться дебати – на яку конструкцію має спиратися податково-правове регулювання: обов’язок чи зобов’язання. Відштовхуючись від імперативної природи податкових відносин, переважна більшість фахівців дотримується конструкції обов’язку, хоча слушні аргументи є і у представників іншої сторони. Треба звернути увагу і на те, що законодавець не додає ясності в

---

411 Царьова Л. К. Адміністрування податків в Україні як елемент державного адміністрування. Актуальні проблеми держави і права. 2003. Вип. 19. С. 44.

412 Очкуренко С. В. Розмежування цивільних і фінансово-правових зобов’язань / С. В. Очкуренко // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право. - 2017. - Вип. 44(2). - С. 55-60. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2017_44%282%29__14 (дата звернення: 19.07.2019).

413 Пепеляев С. Г. Налоговое право : учеб. пособие. М. : ФБК-Пресс, 2000. 601 с.

цій ситуації. Справа полягає в тому, що в ПКУ використовуються як конструкція податкового обов'язку (ст. ст. 36–38), так і конструкція податкового зобов'язання (ст. 14). Правда, треба враховувати, що в останньому значенні, фактично, йдеться про суму податку, яку має перерахувати платник до бюджету.[414]

У роботах провідних правників перелік основних обов'язків платників податку на доходи є доволі стислим. М.П. Кучерявенко до них відносить:

1) обов'язок із ведення податкового обліку;

2) обов'язок щодо сплати податків і зборів;

3) обов'язок стосовно податкової звітності.[415]

О.В. Онишко розширює цей перелік, додаючи:

1) обов'язок платника податків щодо взяття на облік в органах державної податкової служби та реєстрації у відповідних державних реєстрах платників податків, а також в органах державних цільових фондів;

2) обов'язок із ведення податкового обліку об'єктів оподаткування.[416] Спираючись на вищевикладене, необхідно зазначити, що на рівні наукових досліджень потребують подальшого розроблення понятійно-категоріальне вдосконалення цих положень податкового права.

Для фінансово-правових досліджень правового положення платників податку на доходи характерною рисою є характеристика спеціальної юридичної природи правового статусу зазначених осіб. Це правове явище базується на нормативістській концепції праворозуміння, оскільки права та обов'язки, а також відповідальність таких осіб випливають із норм податкового законодавства. Що ж до прав платників податку на доходи, то на рівні доктрини стверджують, що окремі права платників податків є універсальними та не

---

414 Іванова С. С. Незалежна професійна діяльність: податково-правовий аспект. Форум права. 2014. № 2. С. 154. [Електронний ресурс]. URL: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:pUATjg5LD6YJ:irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/FP_index.htm_2014_2_28.pdf+&cd=5&hl=ru&ct=clnk&gl=ua (дата звернення: 11.03.2017).

415 Малярчук І. А. Платник податків як суб'єкт податкового права. Держава і право. 2012. Вип. 56. С. 359.

416 Онишко О. В. Формування та структура правового інституту регулювання податкового боргу. Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). 2010. № 1(48). С. 264.

залежать від особливостей спеціального податкового статусу окремого платника. До таких належить, зокрема, право оскаржувати у встановленому законом порядку рішення державних податкових органів та дії їхніх посадових осіб.[417]

У цілому на рівні доктрини передбачено виділення як універсальних прав фізичних осіб – платників податку на доходи, так і спеціальних. Перші з прав не прив'язані до його спеціального правового статусу, належать усім фізичним особам (зокрема стосуються захисту прав, свобод та інтересів платників податків). Джерелом спеціальних прав платників податків є права, що передбачені ПКУ для платників відповідного податку.

Обсяг обов'язків та прав для податкових резидентів та нерезидентів, згідно національного податкового законодавства України та законодавства розвинених країн світу різняться. Суттєвою різницею в обов'язках є те, що резиденти сплачують податки з усіх джерел походження доходів (пп. 162.1.1 п. 162.1 ст. 162 ПКУ), а нерезиденти лише з доходів, джерелом походження яких є територія держави (пп. 162.1.2 п. 162.1 ст. 162 ПКУ). В свою чергу, дохід з джерелом їх походження з України – це будь-який дохід від певних видів діяльності платників податків на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, у тому числі, але не виключно, доходи у вигляді: процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України; доходів від надання резидентам або нерезидентам в оренду (користування) майна, розташованого в Україні, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих в Україні портів; доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження корпоративних прав, цінних паперів, у тому числі акцій українських емітентів; доходів, отриманих у вигляді внесків та премій на страхування і перестрахування ризиків на території України; доходів страховиків – резидентів від страхування ризиків страхувальників – резидентів

417 Черкес В. О. Проблема визначення правового статусу платників податків. Правова держава. 2004. № 7. С. 67.

за межами України; інших доходів від діяльності, у тому числі пов'язаних з повною або частковою переуступкою прав та обов'язків за угодами про розподіл продукції на митній території України або на територіях, що перебувають під контролем контролюючих органів (у зонах митного контролю, на спеціалізованих ліцензійних митних складах тощо); спадщини, подарунків, виграшів, призів;заробітної плати, інших виплат та винагород, виплачених відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору; доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю (пп. 14.1.54 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

У роботах багатьох як зарубіжних, так і вітчизняних вчених висловлюється думка щодо існування обмеженої відповідальності (обов'язків) нерезидента при сплаті податку лише з доходів, отриманих з території держави, але вважаємо, що в даному випадку більш доречним було б застосування терміну «обмежена юрисдикція держави», оскільки в такому випадку саме держава обмежує своє право розповсюджувати власну юрисдикцію на всі доходи нерезидента. Нерезидент, повинен нарахувати податок, сплатити його до бюджету, подати податкову декларацію щодо доходів, отриманих з джерел, що походять з території України. Врешті-решт, до нього можуть бути застосовані фінансово-правові санкції, а в передбачених законом випадках і адміністративна або кримінальна відповідальність. Територіальний характер об'єктів оподаткування нерезидента свідчить лише про обмеження підстав для виникнення податкових зобов'язань.[418]

До обмеженого податкового обов'язку нерезидента доречним було б розглядати обмеження права держави застосовувати загальні правила оподаткування до доходів нерезидента внаслідок обмеження юрисдикції держави. Кожна держава самостійно визначає межі розповсюдження власної податкової юрисдикції. Виходячи з різного обсягу обов'язків резидентів та нерезидентів, іноземці зобов'язані відслідковувати свій податково-правовий статус з метою належного виконання обов'язку зі сплати обов'язкових платежів.

[418] Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. 188 с.

Відповідно до п. 170.10 ст. 170 ПКУ доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів, оподатковуються за правилами та ставками, визначеними для резидентів (з урахуванням особливостей, визначених деякими нормами цього розділу для нерезидентів). Власне особливості ставок оподаткування для нерезидентів можна віднайти в п. 172.9 ст. 172 ПКУ та 173.6 ст. 173 ПКУ (18 відсотків бази оподаткування), в той же час коли для резидентів операції продажу майна оподатковуються у розмірі 5 відсотків від бази оподаткування. Стосовно цього І.М. Мусійчук зазначає, що законодавець мав би бути більш послідовним і застосовувати до оподаткування всіх доходів нерезидента ставки, які притаманні резиденту, а не відокремлювати певні види доходів, які підлягають оподаткуванню для нерезидента, за спеціальними ставками.[419]

Окремі категорії платників податків законодавець наділяє податковими пільгами. Відповідно до пп. 166.4.1 п.166.4 ст.166 ПКУ податкова знижка може бути надана виключно резиденту, який має реєстраційний номер облікової картки платника податку, а так само резиденту – фізичній особі, яка через свої релігійні переконання відмовилась від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомила про це відповідний контролюючий орган і має про це відмітку у паспорті.

Пільга є повним або частковим звільненням платника податку від обов’язку по сплаті податку чи збору, а не звільнення від податкового обов’язку взагалі. При цьому зауважується, що платник не звільняється від інших податкових обов’язків (обов’язків по обліку та звітності). Надання пільг як звільнень від сплати податків реалізує інтереси не тільки платників, а й держави.[420]

Щодо податкової соціальної пільги, то прямої заборони її використання нерезидентами в ПКУ не передбачено, проте такий висновок випливає з пп.

419 Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб’єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. 188 с.

420 Кобильнік Д. М. Правове регулювання пільг при оподаткуванні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Х., 2002. С.11. [Електронний ресурс]. URL: http://disser.com.ua/content/334121.html#download (дата звернення: 11.03.2017).

169.3.4 п. 169.3 ст. 169 ПКУ, де зазначено, що розрахунок розміру податкової соціальної пільги здійснюється з урахуванням останнього місячного податкового періоду, в якому платник податку помирає чи визнається судом померлим, безвісно відсутнім або втрачає резидентський статус. Оскільки зупинення нарахування зазначеної пільги пов'язане з втратою особою резидентського статусу, вочевидь, що нерезидент не має права претендувати на застосування податкової соціальної пільги до власних оподатковуваних доходів. У зв'язку з цим слід зауважити, що багато країн світу дещо інакше розглядають це питання і дозволяють коригувати доходи нерезидентів за рахунок тих чи інших витрат. Так, в більшості штатів США, нерезиденти мають право на ті самі зменшення витрат і збитків із оподатковуваного доходу, що і громадяни та резиденти США. Податковим законодавством Швеції передбачається можливість вирахувань з оподатковуваного доходу нерезидента пов'язаних з переїздом до цієї країни витрат на облаштування і утримання житла на її території.[421]

Науковець І.М. Мусійчук приходить до висновку, що українське податкове законодавство повинно передбачити можливість застосування пільг та податкової знижки до доходів нерезидентів або хоча б часткове застосування таких пільг і вирахувань. Ця наукова позиція заслуговує на увагу, однак варто зауважити про досить значні відмінності між податковими системами США та України, зокрема щодо оподаткування податком на доходи фізичних осіб. У зв'язку з чим, в національному податковому законодавстві відсутні механізми для застосування нерезидентами України податкової соціальної пільги та податкової знижки.

Цікавий обов'язок податкових резидентів встановлений у ст. 179 ПКУ. Так, платники податку – резиденти, які виїжджають за кордон на постійне місце проживання, зобов'язані подати до органу державної податкової служби податкову декларацію не пізніше 60 календарних днів, що передують виїзду. Орган державної податкової служби протягом 30 календарних днів після

[421] Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. 188 с.

надходження податкової декларації зобов'язаний перевірити визначене податкове зобов'язання, сплату належної суми податку і видати довідку про таку сплату та про відсутність податкових зобов'язань з цього податку, що подається до органів митного контролю під час перетину митного кордону і є підставою для проведення митних процедур.

Тобто, з цієї норми випливає, що конституційний принцип на свободу пересування та вільний вибір місця проживання залежить від завчасного подання особою – резидентом України податкової декларації та отримання позитивної згоди від органу державної фіскальної служби у формі довідки про відсутність податкових зобов'язань.

Іншим законодавчим аспектом, що заслуговує на увагу, є норма, відповідно до якої в разі виплати нерезидентом доходів іншому нерезиденту готівкою або в негрошовій формі нерезидент – отримувач такого доходу зобов'язаний самостійно нарахувати та сплатити (перерахувати) податок до бюджету протягом 20 календарних днів після отримання таких доходів, але не пізніше закінчення строку його перебування в Україні.

Таким чином, податкове законодавство виходить з імперативної природи податкового правовідношення. Головним елементом правового статусу платника податків є обов'язок зі сплати податкового зобов'язання і як похідне від нього відповідні права. Законодавець в ПКУ прямо передбачив у структурі кодексу спочатку обов'язки зі сплати податків, а після – права платників податків. Тобто, обов'язок породжує податкові права. Платники податків є зобов'язаними особами у податковому правовідношенні, тому обов'язки визначають межі їх належної поведінки, тоді як права визначають межі можливих дій платників податків. Обов'язок зі сплати податкового зобов'язання виникає лише за наявності об'єкта оподаткування та відповідної податкової норми.

Резидентський статус осіб природно впливає на обсяг обов'язків та прав. Це пов'язано з тим, що податкові резиденти держави більш тісно пов'язані з публічними відносинами в державі, а нерезиденти лише формально приймають участь у відносинах, що пов'язані з виконанням державою своїх основних

функцій по відношенню до населення. Обов’язки та права податкових резидентів та нерезидентів України відповідають загальноприйнятим у цивілізованих країнах світу стандартам.

Однак є законодавча проблематика стосовно несправедливих ставок оподаткування для нерезидентів, зокрема, щодо здійснення операцій від продажу майна (ст. 172 – ст. 173 ПКУ). Для резидентів держави доречним є встановлення певних податкових преференцій (пільги, знижки, звільнення від оподаткування). В той же час, ставки податку на доходи фізичних осіб для резидентів та нерезидентів мають бути однаковими. Обсяг обов’язків та прав резидентів та нерезидентів повинен бути збалансований. На законодавчому рівні потребує дієве недискримінаційне регулювання податкових правовідносин з урахуванням публічного інтересу держави.

У публічному вимірі обов’язки та права платника податків повинні встановлюватись з урахуванням фундаментальних прав, свобод та інтересів людини і громадянина. Соціальна справедливість може бути забезпечена за допомогою різних правових інструментів, як окремих, самостійних елементів, так і цілих правових механізмів. Незалежно від того, пропорційна чи прогресивна система оподаткування, податкова система потребує створення сприятливих соціально-економічних умов для збільшення доходів населення – платників податків, що, своєю чергою, позитивно вплине на макроекономічні показники державного розвитку.

Особливими учасниками податкових правовідносин є податкові агенти. За допомогою інституту податкових агентів держава реалізовує фінансову політику на справляння податків у джерела їх виплат, тобто податкові зобов’язання обчислюються та утримуються під час нарахування доходів платнику податків. В податковому законодавстві України інститут податкових агентів здебільшого застосовується щодо податку на доходи фізичних осіб, оскільки чисельність фінансових операцій (як за обсягом коштів так й за одиницю часу – місяць, квартал, рік), у яких беруть участь фізичні особи і відповідно отримують доходи, є доволі значною. У зв’язку з цим, фіскальні

органи неспроможні самостійно здійснювати податковий контроль щодо кожної фізичної особи – резидента або нерезидента.

Правовий статус податкових агентів виникає при двох головних умовах: імперативної податкової норми та при наявності правовідносин з фізичною особою – платником податку на доходи. О.Ф. Мазурик слушно зазначає, що на науковому рівні розмежування правового статусу податкового агента від платника податків, відбувається в разі:

а) надбання прав і обов'язків платника податків має самостійний, безумовний характер, а податковий агент може бути наділений правами й обов'язками в сфері оподаткування при обов'язковій умові – наявності платника податків;

б) права й обов'язки в податкового агента можуть виникнути тільки при сплаті платником податків періодичних платежів і позв'язуються, переважно, з податками, а не зі зборами; в) для платника податків реалізація податкового обов'язку припускає облік, сплату й звітність, то для податкового агента – обчислення, утримання й перерахування сум податкового обов'язку платника податків.[422]

Пунктом 18.1 статті 18 ПКУ передбачено, що податковим агентом визнається особа, на яку цим кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Відповідно до пп. 14.1.180 п. 14.1 ст. 14 ПКУ податковий агент щодо податку на доходи фізичних осіб – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи, інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати,

---

[422] Мазурик О. Ф. Правовий статус податкового агенту : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. Наук: 12.00.07 : Класичний приватний ун-т . – Запоріжжя : Б.в., 2010 . – 20 с.

утримувати та сплачувати податок, передбачений розділом IV ПКУ, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення його норм в порядку, передбаченому ст. 18 та розділом IV ПКУ.

Правовий статус податкових агентів характеризується деякою подвійністю: стосовно фіскальних органів податкові агенти є зобов'язаними особами, які виступають у ролі платників податків, тобто мають права й обов'язки останніх; щодо платників податків податкові агенти виконують роль фіскального органу, здійснюючи дії по нарахуванню й утриманню сум податку з метою наступного перерахування їх у бюджет. При цьому такі дії провадяться без волевиявлення платника в силу обов'язків, покладених на податкових агентів нормативним актом.[423] Виходячи з цього, правова природа податкових агентів включає в себе компетенцію фіскальних органів та обов'язки платників податків.

В той же час, науковець С.В. Пархоменко-Цироциянц звертає увагу, що делегування державою своїх прав щодо справляння податку відбувається шляхом встановлення обов'язку податкового агента щодо реалізації цих прав. Податковий агент є зобов'язаною особою як по відношенню до податкового органу, так й щодо платника податків.[424]

Тобто, поряд з імперативним становищем податкових агентів стосовно платників податків, вони також є зобов'язаною стороною, зокрема, щодо обчислення, нарахування, утримання та сплати податку.

Підпунктом 168.1.1 п. 168.1 ст. 168 ПКУ встановлено, що податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за

---

[423] Крохина Ю. А. Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. д.ю.н., проф. Ю. А. Крохина. 2-е изд., перераб. М. : Норма, 2004. С.142.

[424] Пархоменко-Цироциянц С. В. Податок з доходів фізичних осіб у системі податків України // Актуальні проблеми політики : зб. наук. пр. / редкол. : С. В. Ківалов (керівник авт. кол.), Л. І. Кормич (ред.), М. А. Польовий (відп. секр.) [та ін.]; ОНЮА, Південноукр. центр гендер. проблем. Одеса, 2009. Вип. 36. С. 101–109. [Електронний ресурс]. URL: http://dspace.onua.edu.ua/handle/11300/125 (дата звернення: 11.03.2017).

його рахунок, використовуючи ставку податку, визначену в ст. 167 цього кодексу. Відповідно до п. 176.2 ст. 176 ПКУ, особи, які відповідно до цього кодексу мають статус податкових агентів, зобов'язані своєчасно та повністю нараховувати, утримувати та сплачувати (перераховувати) до бюджету податок з доходу, що виплачується на користь платника податку та оподатковується до або під час такої виплати за її рахунок.

Отже, характерним для правового статусу податкового агента є переважання в його структурі податкових обов'язків. Правовий статус обумовлюється основними обов'язками з обчислення, утримання та перерахування податку до відповідного бюджету.

Обов'язок обчислити суму податку нерозривно пов'язаний з обов'язками щодо ведення обліку виплачених платнику податку доходів і поданням до податкового органу за місцем свого обліку документів, необхідних для здійснення контролю за правильністю обчислення податків.[425] Відповідно до п. 51.1 ст. 51 ПКУ податковий агент зобов'язаний подавати у строки, встановлені цим кодексом для податкового кварталу, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків, а також сум, нарахованого та утриманого з них податку, органу державної податкової служби за місцем свого обліку.

Аналогічний обов'язок міститься в пп. «б» п. 176.2 ст. 176 ПКУ – особи, які відповідно до цього кодексу мають статус податкових агентів, зобов'язані: подавати у строки, встановлені цим кодексом для податкового кварталу, податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку до органу державної податкової служби за місцем свого розташування. Такий розрахунок подається лише у разі нарахування сум зазначених доходів платнику податку податковим агентом протягом звітного періоду. Запровадження інших форм звітності з зазначених питань не допускається. У разі, якщо відокремлений підрозділ

[425] Карапетян А. Р. Правовой статус частных субъектов налогового права: дис. канд. юрид. наук: 12.00.14 / Карапетян Астхик Рафиковна. Москва: РГБ, 2005. 211 с.

юридичної особи не уповноважений нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) податок до бюджету, податковий розрахунок у вигляді окремого витягу за такий підрозділ подає юридична особа до органу державної податкової служби за своїм місцезнаходженням та надсилає копію такого розрахунку до органу державної податкової служби за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу в установленому порядку.

Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовується інформація, що надійшла, зокрема, від податкових агентів (пп. 72.1.1 п. 72.1 ст. 72 ПКУ). Відповідно до чинного законодавства, податкова інформація – це сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб’єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України. Правовий режим податкової інформації визначається Податковим кодексом України (ст. 16 Закону України «Про інформацію» від 02.10.1992 р. № 2657-XII).[426]

Пунктом 46.1 статті 46 ПКУ закріплено, що податкова декларація, розрахунок – документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених цим кодексом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов’язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Отже з основних обов’язків податкових агентів походить додатковий обов’язок – подання щокварталу до фіскальних органів за місцем свого обліку податкової звітності щодо доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків, а також сум нарахованого та утриманого з них податку.

Відповідно до ч. 1, ч. 2 ст. 64 ГКУ підприємство може складатися з виробничих структурних підрозділів (виробництв, цехів, відділень, дільниць,

[426] Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992, № 2657-XII. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12 (дата звернення: 11.03.2017).

бригад, бюро, лабораторій тощо), а також функціональних структурних підрозділів апарату управління (управлінь, відділів, бюро, служб тощо). Функції, права та обов’язки структурних підрозділів підприємства визначаються положеннями про них, які затверджуються в порядку, визначеному статутом підприємства або іншими установчими документами.[427] Тобто, відокремлений підрозділ юридичної особи, що діє на підставі положення про цей відокремлений підрозділ, та знаходиться на обліку в державній фіскальній службі, як платник податку на доходи за своїм місцезнаходженням, має правовий статус податкового агента.

Отже, обов’язки з нараховування, утримання та сплати податку на доходи від імені та за рахунок фізичної особи, якій виплачуються такі доходи та обов’язок подавати податкову звітність, виникають у податкового агента лише у разі нарахування платнику податку доходів протягом відповідного звітного періоду та їх виплаті, з урахуванням утриманого, податку.

Відповідно до пп. 168.4.1 п. 168.4 ст. 168 ПКУ податок, утриманий з доходів резидентів та нерезидентів, зараховується до бюджету згідно з Бюджетним кодексом України.[428] Такий порядок застосовується всіма юридичними особами, у тому числі такими, що мають філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що розташовані на території іншої територіальної громади, ніж така юридична особа, а також відокремленими підрозділами, яким в установленому порядку надано повноваження щодо нарахування, утримання і сплати (перерахування) до бюджету податку (пп. 168.4.2 п. 168.4 ст. 168 ПКУ).

Доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів, оподатковуються за правилами та ставками (з урахуванням особливостей визначених ПКУ), визначеними для резидентів (пп. 170.10.1 п. 170.10 ст. 170 ПКУ). У разі, якщо доходи з джерелом їх походження в Україні виплачуються нерезиденту

[427] Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003, № 436-IV : із зм. і доп. станом на 01.05.2016. Офіційний вісник України. 2003. № 11. Ст. 462.
[428] Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010, № 2456-VI : із зм. і доп. станом на 01.03.2019. Офіційний вісник України. 2010. № 59. С. 9

резидентом – юридичною або самозайнятою фізичною особою, такий резидент вважається податковим агентом нерезидента щодо таких доходів (пп. 170.10.3 п. 170.10 ст. 170 ПКУ).

Вищий адміністративний суд України в рішенні від 12.07.2016 р. у справі № К/800/10687/15 висловив позицію, що для визначення доходу з джерелом його походження з України, такий окрім кваліфікації як дохід, повинен одержуватись платником податку або бути нарахованим на його користь від здійснення будь-яких видів діяльності на території України або якщо джерело виплати (нарахування) якого знаходиться на території України. Умовою набуття особою правового статусу податкового агента фізичної особи – резидента або нерезидента, є виплата чи нарахування доходу такій особі.[429]

Щодо податкових агентів, то враховуючи їх подвійну правову природу, вони також зобов’язані відслідковувати зміну правового статусу осіб, юридичним платником податків яких вони є, однак на практиці це буває складно, а іноді й неможливо. Зокрема, як вже зазначалось в попередньому розділі дисертаційного дослідження, відповідно до ч. 2 ст. 15 Модельної конвенції, винагорода, яку отримує резидент договірної держави у зв’язку з роботою за наймом, що здійснюється в іншій договірній державі, оподатковується лише в першій зазначеній договірній державі, якщо одержувач перебуває в іншій державі протягом періоду або періодів, які не перевищують у сукупності ста вісімдесяти трьох днів у межах будь-якого дванадцятимісячного періоду, що починається або закінчується у відповідному фіскальному році. Виходячи з цього спеціального правила та враховуючи, що дохід у вигляді заробітної плати включається до загального місячного оподатковуваного доходу платника податку (пп. 164.2.1 п. 164.2 ст. 164 ПКУ), то податковому агенту потрібно завчасно передбачити кількість днів фактичного перебування своїх іноземних працівників на території певної податкової юрисдикції протягом податкового року, що звичайно породжує проблеми як для податкових агентів так й для платників податку на доходи.

[429] Ухвала Вищого адміністративного суду України від 12.07.2016 у справі К/800/10687/15. [Електронний ресурс]. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/58984220 (дата звернення: 11.03.2017).

Згідно з пп. 170.10.2 п. 170.10 ст. 170 ПКУ в разі, якщо доходи з джерелом їх походження в Україні виплачуються нерезиденту іншим нерезидентом, то вони мають зараховуватися на рахунок, відкритий таким нерезидентом у банку – резиденті, режим якого встановлюється Національним банком України. При цьому такий банк – резидент вважається податковим агентом під час проведення будь-яких видаткових операцій з такого рахунку.

Цікавими є законодавчі положення, щодо правового регулювання оподаткування нерезидентів податковими агентами. Так, І.М. Мусійчук зазначає, що в ПКУ приділено особливу увагу саме гастрольним заходам, а не, наприклад, незалежній викладацькій, медичній, спортивній діяльності, оподаткуванню пенсій нерезидентів. Законодавчо це не аргументовано, але, можливо, пояснюється регулярністю і досить частим відвідуванням України іноземними артистами порівняно з іншими можливими видами діяльності нерезидентів – фізичних осіб на території України. З урахуванням складності контролю за сплатою податку нерезидентами, в даному випадку оподаткування таких доходів здійснюється податковими агентами на загальних підставах, визначених розділом IV Податкового кодексу України. У даному разі до податкових агентів учасників гастрольних заходів прирівнюються суб'єкти господарювання – концертні майданчики, з якими безпосередньо укладаються договори оренди на провадження гастрольного заходу.[430]

Відповідно до п. 103.4 ст. 103 ПКУ, підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом з урахуванням особливостей, передбачених пунктами 103.5 і 103.6 цієї статті, особі (податковому агенту), яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України.

Застосування міждержавних угод про уникнення подвійного

[430] Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. 188 с.

оподаткування при оподаткуванні нерезидентів є правом самих платників податків. Прийняття рішення щодо використання тих чи інших привілеїв податкової угоди залежить власне від них. Лише формальна належність особи до резидентства країни–учасниці податкової угоди не є достатньою підставою для застосування передбачених міжнародним документом переваг. Оскільки жодна з угод про уникнення подвійного оподаткування не визначає порядку підтвердження резидентства, такі вимоги передбачаються кожною із країн внутрішнім національним законодавством.[431]

Крім залучення до сплати податку фізичних осіб, що знаходяться на території держави, державі належить право оподатковувати доходи своїх громадян, що перебувають за її межами. Ще однією особливістю податку на доходи фізичних осіб є порядок виникнення правовідносин. Так, при сплаті податку із заробітної плати або іншого доходу, що нараховується податковим агентом, фізична особа безпосередньо не вступає у податкові правовідносини. Особа, яка виплачує такий доход (податковий агент), самостійно розраховує і утримує суму податку, що підлягає сплаті, з одночасним її перерахуванням до відповідного бюджету. Причому ця ж особа (податковий агент) несе відповідальність за повноту і своєчасність сплати податку.[432]

Сплата податків хоча і відбувається резидентом – податковим агентом, але завжди за рахунок виплат такому нерезиденту. Кодекс чітко визначає коло осіб, які не можуть бути податковими агентами, серед них: нерезидент або фізична особа, яка не має статусу суб’єкта підприємницької діяльності, або не є особою, яка перебуває на обліку в органах державної податкової служби як особа, що проводить незалежну професійну діяльність (п.п.168.2.2 п. 168.2 ст. 168 ПКУ).[433]

Агентські функції при справлянні такими особами податку на доходи

[431] Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб’єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. 188 с.

[432] Пархоменко-Цироциянц С. В. Податок з доходів фізичних осіб у системі податків України // Актуальні проблеми політики : зб. наук. пр. / редкол. : С. В. Ківалов (керівник авт. кол.), Л. І. Кормич (ред.), М. А. Польовий (відп. секр.) [та ін.]; ОНЮА, Південноукр. центр гендер. проблем. Одеса, 2009. Вип. 36. С. 101–109. [Електронний ресурс]. URL: http://dspace.onua.edu.ua/handle/11300/125 (дата звернення: 11.03.2017).

[433] Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб’єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. 188 с.

передбачають і окремі виключення. Під час виплати суб’єктами господарювання – податковими агентами фізичним особам, які проводять незалежну професійну діяльність, доходів, безпосередньо пов’язаних з такою діяльністю, податок на доходи у джерела виплати не утримується. Відбувається це в разі подання такою фізичною особою копії довідки про взяття її на податковий облік як фізичної особи, яка проводить незалежну професійну діяльність (ст.178 ПКУ).[434]

Така наукова позиція підтверджується й судовою практикою. Вищий адміністративний суд України в рішенні від 25.05.2016 у справі № К/800/27691/15 вказав: «колегія суддів погоджується з висновками судів попередніх інстанцій про те, що позивач як фізична особа – підприємець не є податковим агентом щодо самого себе як фізичної особи, оскільки фактично є одною особою, а тому, кошти перераховані ним з одного банківського рахунку на інший, не є безповоротною фінансовою допомогою».[435] Тобто, самозайнята особа не є податковим агентом стосовно самого себе як фізичної особи, оскільки вона наділена одним податково-правовим статусом, який лише доповнюється в частині обов’язків та прав, що пов’язані з її економічною діяльністю.

Науковець С.С. Іванова звертає увагу на межу публічного та приватно-правового регулювання. Якщо це правило беззаперечно відноситься до відносин суто публічних (якими безумовно є податкові), то воно не застосовується в разі нарахування (виплати) доходу за виконання певної роботи та/або надання послуги згідно з цивільно-правовим договором. В цій ситуації виникають трудові відносини, а сторони договору можуть бути прирівняні до працівника чи роботодавця, що не є предметом податково-правового регулювання. Таким чином, якщо фізична особа, яка здійснює незалежну

---

[434] Іванова С.С. Незалежна професійна діяльність: податково-правовий аспект. Форум права. 2014. № 2. С. 154–159. [Електронний ресурс]. URL: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:pUATjg5LD6YJ:irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/FP_index.htm_2014_2_28.pdf+&cd=5&hl=ru&ct=clnk&gl=ua (дата звернення: 11.03.2017).

[435] Ухвала Вищого адміністративного суду України від 25.05.2016 у справі К/800/27691/15. [Електронний ресурс]. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/57926150 (дата звернення: 11.03.2017).

професійну діяльність подає податковому агенту копію довідки про взяття її на податковий облік як такого суб'єкта, то при виплаті доходу податковий агент не утримує з неї податок на доходи фізичних осіб. В цьому випадку така самозайнята особа включає цей дохід до річної податкової декларації та самостійно нараховує і сплачує податок.[436]

Володіння податковими агентами правовим статусом передбачає наявність самостійних підстав притягнення до податкової відповідальності.[437] Так, відповідно до п. 109.1 ст. 109 ПКУ податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність), крім іншого, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим кодексом. Тобто, податкове законодавство України виділяє податкових агентів окремими суб'єктами податкових правопорушень. Для прикладу, за невиконання обов'язку зі звітування, зокрема щодо кількості нерезидентів, яким здійснювались виплати доходів застосовуються штрафні санкції у розмірі у розмірі 170 грн. за кожне неподання або несвоєчасне подання податкової декларації (п. 120.1 ст. 120 ПКУ).

Таким чином, публічно-правові відносини між податковим агентом і державою випливають з імперативної податкової норми. Податковим агентом є особа, на яку податковим законодавством покладений обов'язок з обчислення, утримання податків у джерела виплати доходу та їх перерахування на відповідні рахунки державної казначейської служби.

Головними обов'язками податкових агентів є обчислення, утримання та перерахування до бюджету податку на доходи. Ці обов'язки породжують обов'язок зі звітування щодо утриманого та перерахованого податку.

Правовий статус податкових агентів тісно взаємопов'язаний з правовим статусом платників податків. Податкові агенти, як приватні суб'єкти

---

436 Іванова С.С. Незалежна професійна діяльність: податково-правовий аспект. Форум права. 2014. № 2. С. 154–159. [Електронний ресурс]. URL: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:pUATjg5LD6YJ:irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/FP_index.htm_2014_2_28.pdf+&cd=5&hl=ru&ct=clnk&gl=ua (дата звернення: 11.03.2017).

437 Карапетян А. Р. Правовой статус частных субъектов налогового права: дис. канд. юрид. наук: 12.00.14 / Карапетян Астхик Рафиковна. Москва: РГБ, 2005. 211 с.

податкового права, виступають, як зобов'язані особи по відношенню до податкових органів, оскільки наділені аналогічними з платниками податків правами і обов'язками, що об'єднує правовий статус податкових агентів і правовий статус платників податків.[438]

Одночасно з цим, правовий статус податкового агента також тісно взаємопов'язаний з правовим статусом фіскальних органів як публічних суб'єктів податкового права, оскільки обов'язки податкових агентів в певній мірі є похідними від цілей і завдань фіскальних органів. По відношенню до платника податків податковий агент займає положення уповноваженої та одночасно зобов'язаною в силу закону особи здійснювати операції з обчислення, утримання та перерахування сум податку за платника податків. В даному випадку відносини між платником податків і податковим агентом будуються на імперативній основі.[439] Виконання покладених законодавством обов'язків на податкових агентів, фактично забезпечує справляння податку з фізичних осіб, без їх безпосередньої участі в податкових правовідносинах.

Таким чином, через інститут податкового агентства, держава реалізовує фінансову політику щодо утримання податків у джерела їх виплат. Податкові зобов'язання обчислюються та утримуються під час нарахування доходів платнику податків. Правовий статус податкових агентів виникає при двох головних умовах: імперативної податкової норми та при наявності правовідносин з фізичною особою – платником податку на доходи. Виходячи з цих умов, податкові агенти є окремими суб'єктами – платниками податку на доходи фізичних осіб, оскільки на них законом покладений обов'язок з обчислення, утримання та перерахування податку та відповідальність за діяння, що пов'язані з реалізацією обов'язків. Правова природа податкових агентів характеризується подвійністю – фіскальних органів (по відношенню до платника податків) та платників податків (по відношенню до фіскальних органів).

[438] Карапетян А. Р. Правовой статус частных субъектов налогового права: дис. канд. юрид. наук: 12.00.14 / Карапетян Астхик Рафиковна. Москва: РГБ, 2005. 211 с.

[439] Карапетян А. Р. Правовой статус частных субъектов налогового права: дис. канд. юрид. наук: 12.00.14 / Карапетян Астхик Рафиковна. Москва: РГБ, 2005. 211 с.

Вищенаведене можна підсумувати наступним чином. Правовий статус платника податків є однією з основних категорій податкового права, оскільки до змісту саме цієї категорії віднесено наявність у платників податків певних податкових прав, обов'язків та закріплено відповідальність за порушення податкового законодавства, за допомогою якої охороняються правовідносини в сфері оподаткування. Податково-правовому статусу притаманний зобов'язуючий характер, оскільки він: 1) базується на імперативній конституційній нормі (стаття 67 Конституції України); 2) залежить як від суб'єктного складу податкових правовідносин (фізичних та юридичних осіб), так і від об'єкту таких правовідносин (певних обов'язкових платежів). Залежно від ступеню участі осіб в податкових правовідносинах їх статус завжди є спеціальним по відношенню до податкового обов'язку зі сплати податку з певного об'єкту оподаткування. Змістом правового статусу фізичної особи платника податку на доходи є три взаємопов'язані основні елементи: податкова правосуб'єктність, наявність об'єкта оподаткування та поширення податкової юрисдикції держави (на об'єкт та на особу).

Правовий статус платника податку на доходи фізичних осіб залежить від того, чи є така особа резидентом або нерезидентом. Обсяг обов'язку платника податку залежить від його спеціального правового статусу, який в свою чергу залежить від резидентності особи. З податкового резидента держава вправі стягувати податки з усіх доходів, отриманих такою фізичною особою. Правовий статус фізичної особи – платника податку на доходи має два підвиди, що залежать від різновидів діяльності самозайнятої особи: фізичні особи – підприємці та фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність. При цьому, спеціальний правовий статус платника податку на доходи у фізичної особи, яка зареєструвалась у відповідному порядку, як самозайнята особа не припиняється, а доповнюється новими обов'язками та правами в частині діяльності, як самозайнятої особи.

3.3. Правова природа податкової правосуб'єктності платника податку

Одним із основних елементів правового статусу особи є її правосуб'єктність, а саме, передбачена нормами права можливість або здатність бути суб'єктом права. Це комплексна категорія, що охоплює всі юридичні елементи, які закріплюють відносини між державою та особою у відповідності з її місцем у суспільстві.[440] Правосуб'єктність належить до категорій права, які визначають фундаментальні засади, ступінь участі особи у тих чи інших правовідносинах. Визнання особи здатною до участі хоча б у будь-якому вузькому колі правовідносин означає визнання її такою, що має правосуб'єктність.[441]

Для податкової сфери, публічно-правовий вимір правосуб'єктності, насамперед, випливає з публічно-правового характеру правових норм, на підставі яких вона виникає. У цьому розрізі слушною є думка І.О. Покровського про те, що публічне право є системою юридичної централізації відносин.[442] В той же час, варто враховувати природно-правовий характер прав і свобод людини та громадянина як у публічному, так і в приватному праві, що обумовлюється насамперед конституційними нормами-принципами. З цього приводу Р.О. Гаврилюк звертає увагу, що у відносинах між державою та особою-платником податків закладний компроміс, існування якого гарантує природне поєднання, здавалося б, непоєднуваних, несумісних між собою фундаментальних начал суспільства і держави – приватного інтересу, приватної власності, з одного боку, та публічного інтересу, публічної власності з іншого.[443]

Передумовою виникнення та однією з головних ознак податкових

---

[440] Воеводин Л. Д. Конституционные проблемы правового положения советских граждан : автореф. дис. на соискание науч. степени докт. юрид. наук : спец. 12.00.02; Московский университет МВД России. М., 1973. С.12.

[441] Афанасьев В.С. Общая теория права и государства : учебник для студ. вузов, обуч. по спец. «Юриспруденция» / В.С. Афанасьев и др.; В. В. Лазарев (ред.). 3-е изд., перераб. и доп. М. : Юристъ, 2001. С.234.

[442] Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права. Петроград : Юридический книжный склад «Право», 1917. С.44.

[443] Гаврилюк Р.О. Еволюція конституційно-податкового компромісу суспільства і держави / Р.О. Гаврилюк // Проблеми філософії права. — 2006-2007. — Т. IV-V — С. 153-165. [Електронний ресурс]. URL: http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/13582 (дата звернення: 19.07.2019).

правовідносин є наявність у суб'єктів таких правовідносин (платників податків) податкової правосуб'єктності, як самостійного елементу правового статусу платників податків, головним змістом якого є обов'язок зі сплати податків та інших обов'язкових платежів. Однак, виходячи з того, що такий обов'язок виникає лише при наявності у особи об'єкту оподаткування, який у свою чергу, з'являється, як правило, за наслідком реалізації цивільної правосуб'єктності, можна дійти висновку, що цивільна правосуб'єктність, в свою чергу, є передумовою для виникнення у платників податків податкової правосуб'єктності. Стосовно цього, науковець М.Д. Козацька зазначає, що податковий обов'язок виникає тільки тоді, коли існує зв'язок певної особи (платника податку) з предметом оподаткування. Вказаний зв'язок повинен мати зовнішній прояв у вигляді певної дії (отримання доходу, здійснення операції тощо), у тому числі стану (володіння, користування), платника податку по відношенню до предмета оподаткування. Власне, такий підхід відповідає суті правового регулювання, оскільки будь-які правові норми регулюють поведінку людей (їх дії, стан), а не певні предмети.[444]

Взаємозв'язок пояснюється майновим характером як цивільних, так і податкових правовідносин. Стосовно такого взаємозв'язку, Л.К. Воронова зауважує, що застосування цивільно-правових понять до фінансово-правових відносин повинно бути дуже обережним, оскільки податкові правовідносини за своєю природою є публічно-майновими відносинами. Науковець зазначає: «складно погодитись з авторами, які вважають, що юридична природа податкових правовідносин як виду фінансово-правових може бути суто цивілістичною майново-правовою, або тільки адміністративно-правовою, бо вони вважають податкові правовідносини владними».[445]

Відтак, для розмежування публічних і приватних аспектів доцільно дослідити правосуб'єктність фізичної особи як правове явище, з якого виділити та окремо проаналізувати особливості виникнення, припинення та обсягу

---

[444] Казацька М.Д. Щодо питання теоретичного та законодавчого визначень об'єкта оподаткування. Підприємництво, господарство і право 2017р. № 10. С 145 –150 [Електронний ресурс]. URL: http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2017/10/31.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

[445] Воронова Л. К. Вибрані праці / упоряд. М. П. Кучерявенко та ін. Харків : Право, 2016. С.818.

кожного з елементів правосуб'єктності (правоздатності, дієздатності та деліктоздатності). На переконання О.А. Банчука, правильним є розгляд питання публічного та приватного не з позиції розподілу систем права, їх протиставлення, визначення провідної та підпорядкованої підсистеми, а під кутом зору єдності та неперервності відносин у суспільстві.[446] Для детермінації правової природи податкової правосуб'єктності ця теза відіграє вкрай важливе значення, оскільки дозволяє не протиставляти її публічно-правову природу з приватно-правовою природою цивільної правосуб'єктності, а віднайти механізм належної регламентації правовідносин, у які особа – носій цивільної правосуб'єктності вступає вже в якості платника податку.

Власне в податковому законодавстві України, як і в податковому законодавстві держав-членів ЄС відсутні законодавчо закріплені правові дефініції «податкова правосуб'єктність», а також її складових елементів, таких як «податкова правоздатність», «податкова дієздатність» і «податкова деліктоздатність», оскільки ці категорії вважаються похідними від цивільної правосуб'єктності. Водночас на рівні теорії фінансового права наведені поняття тлумачаться з урахуванням їхньої публічно-правової специфіки.

В теорії права правосуб'єктність може бути загальною, галузевою та спеціальною. Цікаву позицію стосовно цього займає О.Ф. Мазурик, яка її класифікує наступним чином:

а) міжгалузевий рівень, коли йдеться про визначення вихідних засад цього явища;

б) галузевий рівень, коли фінансова правосуб'єктність визначається специфічними галузевими методами регулювання;

в) підгалузевий рівень, в межах якого податкова правосуб'єктність деталізує фінансово-правові засади регулювання та підкреслює особливості прояву фінансово-правового метода в межах підгалузі податкового права;

г) інституційна правосуб'єктність, яка пов'язується із деталізацією прав

[446] Банчук О. А. Підстави розмежування публічного та приватного права в Україні. Публічне право. 2011. № 2. С. 148.

та обов'язків платника окремого платежу.[447] В даному випадку, інституційна правосуб'єктність – це спеціальна податкова правосуб'єктність.

Податкова правосуб'єктність будь-якого суб'єкта податкового права завжди є спеціальною, оскільки податкові правовідносини можуть виникати лише в межах податкового права щодо конкретного обов'язкового платежу. На цьому аспекті наголошують Д.В. Вінницький та В.С. Белих, які розглядають податкову правосуб'єктність одним з видів галузевої правосуб'єктності, тому поряд із загальними рисами їй притаманні деякі властивості, зумовлені специфікою податкових відносин і правового впливу на них: є первинною сходинкою конкретизації податково-правових норм, на якій визначається загальне юридичне становище суб'єктів (суб'єкти податкового права ставляться в те чи інше становище один щодо одного); є встановленою нормами податкового права здатністю бути носієм юридичних прав і обов'язків у сфері організаційно-майнових та організаційних відносин зі встановлення, введення і сплати податків і зборів, а також в інших відносинах, невід'ємно пов'язаних із їх перерахуванням.[448] Із наведеної дефініції виходить, що зважаючи на галузеву приналежність податкової правосуб'єктності, яка виступає як категорія юридичної конкретизації норм податкового права, а також визначає функціональне становище платників податків у податкових правовідносинах.

Одночасно з цим, на рівні доктрини зустрічаються й інші погляди з приводу податкової правосуб'єктності. Наприклад, Ю.О. Костенко, розподіляє податкову правосуб'єктність в залежності від принципу резидентства на загальну (резиденти) та спеціальну (нерезиденти). Така позиція обґрунтовується науковцем виходячи з обсягу податкових обов'язків та прав, які є похідними від останніх.[449] Ю.О. Крохіна сприймає податкову правосуб'єктність, як своєрідний правовий засіб включення суб'єктів податкових відносин у сферу правового

447 Мазурик О. Ф. Правовий статус податкового агенту : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. Наук: 12.00.07 : Класичний приватний ун-т . – Запоріжжя : Б.в., 2010 . – 20 с.

448 Винницкий Д. В., Белых В. С. Налоговое право России : краткий учебный курс. М. : НОРМА, 2004. 320 с.

449 Костенко Ю. О. Правове регулювання оподаткування фізичних осіб в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Х., 2002. С.16.

регулювання законодавства про податки й збори.[450] На нашу думку, з таким лаконічним визначенням можна погодитися лише частково, оскільки сутність податкової правосуб'єктності все-таки полягає не лише у віднесенні суб'єктів такої правосуб'єктності до числа тих осіб, які підпадають під сферу дії положень ПКУ. Цей термін передусім стосується інституціонально-функціональних особливостей правового статусу особи, наділеної цивільною правосуб'єктністю, на підставі яких вона стає учасником податкових правовідносин як платник податків. З огляду на це, ми підтримуємо доктринальний підхід, згідно з яким податкову правосуб'єктність можна визначити, виходячи зі загальнотеоретичного поняття правосуб'єктності, як встановлену нормами фінансового права здатність суб'єкта бути носієм та реалізовувати юридичні права та обов'язки у сфері оподаткування.[451]

В юридичній літературі справедливо зауважують, що податкова правосуб'єктність будь-якого суб'єкта податкового права завжди є спеціальною, тобто вона передбачає здатність особи бути учасником лише чітко визначеного кола правовідносин в рамках податкового права, у зв'язку з чим кожен із суб'єктів наділений обмеженою сукупністю податкових прав і обов'язків, виходячи із їх абстрактного переліку, передбаченого діючим законодавством. Наприклад, окрема фізична особа не може безпосередньо брати участь у відносинах щодо встановлення податків чи їх скасування.[452]

З іншого боку, у фінансово-правовій доктрині існує й підхід, прихильником якого є, зокрема, В.О. Черкес, щодо виділення загальної та спеціальної податкової правосуб'єктності: загальна правосуб'єктність складається з прав та обов'язків, рівною мірою притаманних усім категоріям платників, незалежно від того, які конкретно податки вони зобов'язані сплачувати, та незалежно від самого факту такої сплати (загальна правосуб'єктність «потенційного» платника податку); спеціальна правосуб'єктність може з'являтися та зникати в залежності від юридично

[450] Крохина Ю. А. Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. д.ю.н., проф. Ю. А. Крохина. 2-е изд., перераб. М. : Норма, 2004. С.226.
[451] Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : монографія. К. : ЕксОб, 2003. С.109.
[452] Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : монографія. К. : ЕксОб, 2003. С.109

значущих дій фізичних осіб і норм, встановлених відповідним податковим законом.[453] Тим не менше, важко погодитись з тезою, що податкова правосуб'єктність є одночасно загальною та спеціальною, оскільки враховуючи її сутність, ця категорія має чітко виражені спеціальні риси, а поки особа не стала платником податків, вона наділена, зокрема, цивільною правосуб'єктністю.

Необхідно зважати також на те, що, як вказує В.С. Нерсесянц, спеціальна правосуб'єктність означає, що її обсяг і зміст у різних суб'єктів істотно відрізняються.[454] При цьому податкова правосуб'єктність істотно відрізняється окремо для фізичних і юридичних осіб, що є додатковим підтвердженням її спеціального характеру. Зокрема, важливу роль має презумпція «добросовісного платника», на підставі якої не передбачається виникнення в платника додаткового обов'язку з контролю за дотриманням його постачальниками правил оподаткування, а самого платника не наділено повноваженнями податкового контролю.[455] Тобто в межах податкової дієздатності як елементу податкової правосуб'єктності необхідно зважати на специфічні правові презумпції, притаманні винятково податковому праву.

Публічно-правова природа податкової правосуб'єктності пов'язана з її зобов'язальними рисами в межах відносин мобілізації, розподілу та перерозподілу централізованих фондів коштів при виконанні особами своїх податкових зобов'язань. При цьому не можна ігнорувати природно-правовий характер прав і свобод особи як у публічному, так і в приватному праві, оскільки саме права та свободи людини і громадянина є невідчужуваними, непорушними, невичерпними лише конституційними нормами та не можуть бути скасовані (ст. 21, ст. 22 Конституції України). Враховуючи викладене, в правовій природі податкової правосуб'єктності потрібно розмежувати публічне та приватне.

---

[453] Черкес В. О. Проблема визначення правового статусу платників податків. Правова держава. 2004. № 7. С. 66.

[454] Нерсесянц В. С. Общая теория права и государства : учеб. для вузов. М. : Изд. группа НОРМА-ИНФРА-М, 1999. С. 376-377.

[455] Божко Ю. Фіктивні операції в 2015 році: судова практика. Юрист&Закон. [Електронний ресурс]. 2015. № 27. URL: http://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA008193 (дата звернення: 11.03.2017).

Податкова правосуб'єктність реалізується через дію та взаємодію її елементів. А.Б. Вєнгєров вдало зауважує, що правовий статус визначає набір прав, які особа має для вступу в гіпотетичні, можливі правовідносини, а правосуб'єктність є вже характеристикою правочинів конкретного суб'єкта в конкретних правовідносинах.[456] На рівні фінансово-правової доктрини, структурними елементами податкової правосуб'єктності є податкові правоздатність та дієздатність. Дані елементи взаємопов'язані та доповнюють одне одного.

Податкова правоздатність – це здатність особи мати права та обов'язки зі сплати певних податків, які встановлені ПКУ, а змістом податкової дієздатності є можливість фактичної реалізації цих прав та обов'язків шляхом безпосередньої участі цих платників податків в податкових правовідносинах. Водночас М.І. Матузов виокремлює чотири елементи: правоздатність; дієздатність; деліктоздатність; осудність.[457] На наше переконання, податкова правосуб'єктність має комплексний характер, що дозволяє вести мову про взаємодію податкової правоздатності та дієздатності, а також виникнення податкової деліктоздатності в разі вчинення деліктів у цій сфері. Водночас осудність явно виходить за межі детермінант податкової правосуб'єктності.

Виникнення та припинення податкової правосуб'єктності.

Передумови виникнення та припинення податкової правоздатності та дієздатності у платників податків пов'язані з цивільною правосуб'єктністю. Відповідно до ст.ст. 25-42, 91, 92 ЦКУ правосуб'єктність складається з правоздатності, дієздатності та деліктоздатності, причому правоздатність і дієздатність взаємозалежні категорії та, одночасно з цим, деліктоздатність, як вбачається зі ст. 30 ЦКУ, є невід'ємною складовою дієздатності. Тобто цивільна правосуб'єктність виступає як законодавчо встановлена здатність фізичних та юридичних осіб мати, реалізовувати цивільні права та обов'язки та нести відповідальність за діяння (рішення, дії або бездіяльність). Головним змістом

---

[456] Венгеров А. Б. Теория государства и права : учеб. для юридических вузов. 3-е изд. М. : Юриспруденция, 2000. С.246.

[457] Матузов Н. И., Малько А. В. Теория государства и права : учебное пособие. М. : Юристъ, 2004. С.396.

цивільної правоздатності є здатність мати права та обов'язки. Дієздатність – це суб'єктивна межа реалізації цивільних прав та обов'язків; особа, яка не наділена дієздатністю або дієздатність якої обмежена, вправі реалізовувати свої права та обов'язки особисто (дрібні побутові правочини) або через своїх законних представників (всі інші правочини). За наслідком реалізації цивільної правосуб'єктності особа отримує об'єкти цивільних прав, що умовно перетворюються в об'єкт оподаткування, наявність якого зумовлює появу податкового обов'язку – головного елемента податкової правоздатності, який в свою чергу може бути реалізований, за загальним правилом, лише через дієздатність платника податків.

Податкова, як і цивільна правоздатність у фізичної особи виникає з моменту її народження, однак, на відміну від цивільної правоздатності, така особа отримує в першу чергу не права (майнові та/або особисті немайнові), а обов'язки зі сплати загальнообов'язкових платежів (в разі наявності об'єктів оподаткування). Також заслуговує на увагу те, що з моменту народження фізична особа отримує обмежену (або неповну) цивільну правоздатність, зважаючи на положення ч. 3 ст. 25 ЦКУ. Така обмежена цивільна правоздатність фізичних осіб співвідноситься з податковою правоздатністю в такий спосіб, що в разі відсутності у фізичної особи прав, наприклад, на створення юридичної особи або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності у зв'язку з недосягненням конкретного віку, то відповідно не виникає обов'язку зі сплати податків і як похідне від нього певних прав (зареєструватися для спрощеної системи податкової звітності, сплачувати єдиний податок тощо). Отже, податкова, як і цивільна правоздатність для частини правовідносин є обмеженою віком фізичної особи.

Необхідно також зважати на те, що доволі дискусійним питанням є можливість виникнення правоздатності у фізичної особи до моменту її народження, а саме: у випадку отримання такою (ненародженою) особою спадщини. Згідно з ч. 1 ст. 1222 ЦКУ спадкоємцями за заповітом і за законом можуть бути фізичні особи, які є живими на час відкриття спадщини, а також

особи, які були зачаті за життя спадкодавця і народжені живими після відкриття спадщини. Саме ця норма породжує дискусії для науковців в галузі фінансового права, оскільки за наслідком відкриття спадщини в спадкоємця виникає право на її прийняття. Відтак, ненароджена особа має можливість бути потенційним носієм цивільних прав, що власне і є змістом цивільної правоздатності, відповідно до чого з позиції фінансового права виникає її аналогічне правове становище щодо виникнення обов'язку зі сплати відповідних податків у ненародженої людини.

Відповідно до пп. «а» п. 179.4 ст. 179 ПКУ платники податку звільняються від обов'язку подання податкової декларації, якщо вони є малолітніми/неповнолітніми або недієздатними особами і при цьому перебувають на повному утриманні інших осіб (у тому числі батьків) та/або держави станом на кінець звітного податкового року. Тобто податкова правоздатність може бути обмежена на підставі часткової, неповної цивільної дієздатності (або недієздатності особи). У цьому сенсі необхідно звернути увагу на те, що згідно з наведеною нормою такі особи не обмежуються в можливості подання податкової декларації (податкової дієздатності), а саме: звільняються (позбавляються) обов'язку як головного елемента в змісті податкової правоздатності.

Отже, особливістю податкової правосуб'єктності платників податків є те, що вона виникає у фізичної чи юридичної особи лише за наслідком реалізації цивільної правосуб'єктності або одночасно з нею, зокрема, в разі появи у особи майнових прав виникає й об'єкт оподаткування, існування якого обумовлює виникнення в цієї особи встановленого законом обов'язку та похідні від нього права.

Моментом припинення цивільної та податкової правоздатності є смерть фізичної особи. Але, враховуючи положення п. 99.1 ст. 99, п. 162.3 ст. 162 ПКУ, за наслідком смерті платника податків, податкові зобов'язання переходять до спадкоємців, а податковий обов'язок виконується податковим агентом з нарахованих на користь померлої особи доходів (за останній податковий

період).

Співвідношення податкової дієздатності з цивільною дієздатністю.

Головним змістом податкової дієздатності є здатність особи своїми діями набувати та реалізовувати права та обов’язки шляхом безпосередньої участі в податкових правовідносинах. Слушним у цьому плані є підхід Ю.О. Крохіної, на підставі якого податковою дієздатністю виступає здатність суб’єкта самостійно або через представників набувати, здійснювати, змінювати та припиняти податкові права й обов’язки, а також відповідати за їх невиконання та неправомірну реалізацію.[458] Це означає, що динаміка податкової правосуб’єктності виявляється саме в податковій дієздатності особи, що дозволяє вести мову про набуття платником податків статусу учасника конкретних податкових правовідносин.

Чинне законодавство не містить норми, яка б вказувала на момент виникнення податкової дієздатності фізичної особи. Незважаючи на те, що з першого погляду здається, що разом із частковою цивільною набувається й податкова дієздатність, яка за обсягом обмежується цивільною дієздатністю, але це суто теоретичне твердження спростовується на практиці. Навіть якщо малолітня особа володіє частковою дієздатністю (має право на дію, спрямовану на набуття, зміну або припинення цивільних прав та обов’язків), наслідком реалізації якої буде виникнення обов’язку зі сплати податків чи зборів (податкова правоздатність), то цей обов’язок реалізовується законними представниками. Принагідно при вчинені частково дієздатною особою правочину така особа хоч формально є носієм податку на додану вартість, але юридично не є його платником (у розумінні ст. 180 ПКУ). Водночас потрібно пам’ятати про відсутність в українському законодавстві прямої норми закону, яка б забороняла реалізовувати податкові обов’язки зі сплати податків у зв’язку з недосягненням особою конкретного віку. З іншого боку, на практиці важко уявити реалізацію малолітньою особою податкової дієздатності.

---

[458] Крохина Ю. А. Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. д.ю.н., проф. Ю. А. Крохина. 2-е изд., перераб. М. : Норма, 2004. С.226.

З моменту досягнення чотирнадцятирічного віку в особи виникає неповна цивільна дієздатність, з появою якої фактично виникає й податкова дієздатність, яка в можливості її реалізації обмежується цивільними правами неповнолітньої особи та прямими нормами податкового законодавства. Так, у зв'язку з появою у фізичної особи в чотирнадцять років цивільних прав і за наслідком їх реалізації, зокрема, щодо заснування юридичних осіб (п. 3 ч. 1 ст. 32 ЦКУ) у такої особи також виникають податкові обов'язки та права, які вона самостійно реалізовує, зокрема, шляхом подання до державного реєстратора (при заснуванні юридичної особи) заяви щодо обрання юридичною особою спрощеної системи оподаткування або реєстраційної заяви про добровільну реєстрацію як платника податку на додану вартість (п. 183.7 ст. 183 ПКУ; ч. 2 ст. 13 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» № 755-IV від 15.05.2003).[459]

З вісімнадцяти років фізична особа наділяється повною цивільною дієздатністю, наслідком чого є виникнення повної (спеціальної) податкової дієздатності такої особи. Відповідно до цивільного законодавства, дієздатність фізичної особи може бути обмежена (ст. 37 ЦКУ). Водночас на практиці можливі випадки реалізації такою особою податкових обов'язків, наприклад, подання митної декларації (або усне декларування) при перетині державного кордону або відправленні кореспонденції (ч. 1 ст. 236; ч. 1 ст. 257 Митного кодексу України).[460] Разом з тим зауважимо, що в загальному плані наслідком визнання фізичної особи недієздатною згідно з цивільним законодавством є також втрата нею податкової дієздатності.

Окремо потрібно звернути увагу на залежність обсягу цивільної та податкової дієздатності фізичної особи залежно від її резидентського статусу. Норми ПКУ частково врегульовують цивільні правовідносини, всупереч п. 1.1 ст. 1 ПКУ. Зокрема в частині реалізації прав власності на майно. Відповідно до

---

[459] Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань : Закон України від 15.05.2003, № 755-IV : із зм. і доп. станом на 01.01.2017. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 31. Ст. 263.

[460] Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012, № 4495-VI : із зм. і доп. станом на 24.07.2015. Відомості Верховної Ради України. 2002. № 38–39.

п. 170.1.3 п 170.1 ст. 170 ПКУ нерухомість, що належить фізичній особі – нерезиденту, надається в оренду виключно через фізичну особу – підприємця або юридичну особу – резидента (уповноважених осіб), що виконують представницькі функції такого нерезидента на підставі письмового договору та виступають його податковим агентом стосовно таких доходів. Нерезидент, який порушує норми цього пункту, вважається таким, що ухиляється від сплати податку. Тобто, фізична особа – нерезидент не може самостійно реалізувати свої цивільні права з розпорядженням належним йому на праві власності нерухомого майна, так само він позбавлений можливості самостійно виконати податковий обов'язок – сплатити податок на доходи від здачі майна в оренду. Науковець І.М. Мусійчук слушно зауважує, що з одного боку, зрозуміла ініціатива держави, яка намагається таким чином контролювати оподаткування доходів, отриманих нерезидентами на ринку нерухомості, але запропонований спосіб суперечить конституційним і цивільно-правовим засадам і принципам реалізації права власності в Україні. Держава повинна передбачити інші способи контролю за сплатою податків, а не нав'язувати нерезидентам додаткові послуги вітчизняних підприємців у обов'язковому порядку.[461]

Не менш цікавими є законодавчі положення щодо можливості реалізації цивільної дієздатності, лише після сплати податку (реалізації податкової дієздатності) фізичною особою. Конструкція податкового зобов'язання податку на доходи фізичних осіб має наступний вигляд: з появою об'єкта оподаткування виникає податковий обов'язок, наслідком якого формується податкове зобов'язання виходячи з бази податку. Така конструкція податкового зобов'язання обумовлена особливістю податкової правосуб'єктності. Однак, така конструкція податкового зобов'язання не завжди застосовується в податковому законодавстві, наслідком чого податкова правосуб'єктність також має особливості. Яскравим прикладом є оподаткування податком на доходи фізичних осіб операцій з продажу об'єктів рухомого та нерухомого майна.

Відповідно до положень п. 172.2 ст. 172 ПКУ дохід, отриманий

[461] Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. 188 с.

платником податку від продажу протягом звітного податкового року більш як одного з об’єктів нерухомості (житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку (включаючи земельну ділянку, на якій розташовані такі об’єкти, а також господарсько-побутові споруди та будівлі, розташовані на такій земельній ділянці), а також земельної ділянки, що не перевищує норми безоплатної передачі), підлягає оподаткуванню за ставкою 5 відсотків (для резидентів) та 18 відсотків (для нерезидентів) бази оподаткування. Дохід від продажу об’єкта нерухомості визначається виходячи з ціни, зазначеної в договорі купівлі-продажу (п. 172.3 ст. 172 ПКУ). Аналогічні положення містяться в п. 173.2 ст. 173 ПКУ щодо доходу, отриманого платником податку від продажу протягом звітного податкового року більш як одного з об’єктів рухомого майна. Дохід від продажу (обміну) легкового автомобіля, мотоцикла, мопеда визначається виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу (міни), але не нижче середньоринкової вартості відповідного транспортного засобу або не нижче його оціночної вартості, визначеної згідно із законом (за вибором платника податку) (абз. 3 п. 173.1 ст. 173 ПКУ). З вищенаведених законодавчих норм вбачається звичайна конструкція податкового зобов’язання, тобто продавець отримує дохід від продажу майна, який є об’єктом оподаткування та з якого обчислюється 5 (18) відсотків податкової бази, а вже за наслідком появи об’єкту оподаткування виникає податкове зобов’язання у відповідному розмірі. Також на звичайну конструкцію прямо вказує майбутній час, що вживається в п. 172.2 ст. 172 та п. 173.2 ст. 173 ПКУ – «дохід, отриманий платником податку від продажу».

Однак, звичайну конструкцію нівелює п. 172.4 ст. 172 та п. 173.4 ст. 173 ПКУ, згідно з якими під час проведення операцій з продажу (обміну) об’єктів рухомого та/або нерухомого майна нотаріус посвідчує відповідний договір за наявності, зокрема, документа про сплату податку до бюджету стороною (сторонами) договору. Тобто, ще до укладення договору купівлі-продажу та відповідно до отримання продавцем доходу, ПКУ зобов’язує останнього сплатити до бюджету податок на доходи фізичних осіб. Іншими словами до

появи об’єкта оподаткування, податкового обов’язку та відповідно до появи правового статусу платника податку на доходи фізичних осіб у особи виникає зобов’язання щодо сплати податку, виконавши яке з’явиться можливість отримати об’єкт оподаткування (дохід від продажу майна) та набути правовий статус.

Відповідно до законодавчих норм, під час проведення операцій з продажу фізичними особами об’єктів нерухомості та рухомого майна нотаріус посвідчує відповідний договір за наявності, зокрема, документа про сплату до бюджету податку на доходи фізичних осіб. Тобто, сторони договору укладають письмовий договір на відповідному нотаріальному бланку, підписують його, покупець передає продавцю (фізичній особі – платнику податку) грошові кошти, – з’являється об’єкт оподаткування, з якого вираховується податкова база, виникає обов’язок, який породжує податкову правосуб’єктність і правовий статус платника податків та виникає податкове зобов’язання, яке продавець (фізична особа – платник податку) повинен виконати для посвідчення нотаріусом цього договору та вчинення дій з державної реєстрації правочину. Вартим уваги є те, що податкове зобов’язання виникає не до моменту укладення договору і не після укладення договору (договір вважається укладеним за наслідком державної реєстрації), а під час укладання договору. Таким чином, лише реалізувавши податкову дієздатність (сплативши податок на доходи фізичних осіб), одна фізична особа отримає можливість набути об’єкт оподаткування (дохід), інша – рухоме або нерухоме майно. Підсумовуючи вищенаведене, можна дійти до висновку, що конструкція податкового зобов’язання податку на доходи фізичних осіб має виключні випадки, які впливають, як на цивільну, так й на податкову правосуб’єктність фізичних осіб – одна сторона правочину, фізична особа – покупець, що бажає своїми діями набути цивільні права на нерухоме майно (реалізувати свою цивільну дієздатність), може отримати таку можливість лише після того, як інша сторона правочину – фізична особа – продавець, виконає податкове зобов’язання зі сплати податку на доходи фізичних осіб.

Податкова деліктоздатність.

На рівні фінансово-правових теоретичних розробок невизначеним залишається змістовне наповнення податкової правосуб'єктності в частині приналежності деліктоздатності. Деякі науковці тлумачать її як самостійне утворення, окрему категорію (самостійний елемент) правосуб'єктності,[462] але деякі вважають елементом дієздатності.[463] Звідси необхідно проаналізувати правову природу деліктоздатності: це здатність фізичної особи нести відповідальність за свої неправомірні діяння, що може бути зумовлена соціальними зв'язками особи, її психофізіологічною зрілістю, віковими параметрами тощо. У розрізі викладеного, деякі науковці відстоюють позицію, що здатність особи нести юридичну відповідальність за вчинені правопорушення (деліктоздатність) визначається як складова дієздатності.[464]

На наш погляд, більш чітко визначають податкову правосуб'єктність ті науковці, які включають до її структурних елементів і податкову деліктоздатність. У цьому плані філігранною є наукова думка Н.Ю. Пришви, згідно з якою оскільки податкові обов'язки є визначальними при характеристиці податкової правосуб'єктності, то реалізувати їх здатна лише особа, яка може самостійно нести відповідальність за свої дії у сфері оподаткування.[465] У податковому праві деліктоздатність постає як здатність фізичної особи нести відповідальність за свої неправомірні діяння, тому слушним видається її відокремлення в самостійний елемент правосуб'єктності.[466] За поглядами А.С. Літвінцевої, фінансово-правова відповідальність – це обов'язок суб'єкта фінансових відносин перед державою та суспільством зазнати негативних наслідків учиненого правопорушення у вигляді фінансових санкцій майнового характеру, спрямованих на відновлення публічного інтересу і покарання

---

462 Черданцев А. Ф. Теория государствав и права : учебник для вузов. М. : Юрайт, 2000.С.384; Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : монографія. К. : ЕксОб, 2003. С.109.

463 Карасєва М.В. Финансовое право Российской Федерации : ученик / отв. ред. М. В. Карасева. М. : Юристъ, 2002. С.101.

464 Кельман М. С., Мурашин О. Г. Загальна теорія права : підручник. К. : Кондор, 2002. С.125.

465 Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : монографія. К. : ЕксОб, 2003. С.109-110.

466 Пришва Н. Ю. Податкова правосуб'єктність. Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Юридичні науки. К., 2002. Вип. 47. С. 176–179.

правопорушника.[467]

Одним з прикладів, що обґрунтовує розмежування податкової дієздатності від деліктоздатності фізичних осіб є вищенаведена норма ПКУ, відповідно до якої нерухомість, що належить фізичній особі – нерезиденту, надається в оренду виключно через фізичну особу – підприємця або юридичну особу – резидента; нерезидент, який порушує норми цього пункту, вважається таким, що ухиляється від сплати податку (п. 170.1.3 п 170.1 ст. 170 ПКУ). Тобто, у фізичної особи – нерезидента відсутня податкова дієздатність, однак наявна податкова деліктоздатність.

Спираючись на сформульовані вище тези, доволі сумнівними видаються наукові позиції щодо невизнання окремого місця деліктоздатності в системі правосуб'єктності платника податків. Наведений вище висновок можна підтвердити тим, що фізичні особи, які мають неповну цивільну дієздатність мають й відповідну обмежену податкову дієздатність (про це йшлося вище) та одночасно позбавлені податкової деліктоздатності, оскільки притягнути до юридичної відповідальності можна особу, яка в повному обсязі усвідомлює значення та наслідки своїх дій.

Тобто, податкова дієздатність та деліктоздатність не співрозмірні категорії. Іншим прикладом може бути випадок, коли юридична особа є тимчасово недієздатною (через відсутність призначених посадових осіб або сформованого повного складу органів управління), однак є деліктоздатною, оскільки контролюючі органи можуть проводити, наприклад камеральні або документальні невиїзні перевірки, за наслідком яких застосовувати штрафні (фінансові) санкції.

За своїм функціональним призначенням податкова деліктоздатність має подвійне навантаження, що, як пояснює А.О. Якушев, є особливого роду гарантією, що забезпечує виконання суб'єктами своїх обов'язків під загрозою можливості залучення до відповідальності; завдяки деліктоздатності стає

[467] Літвінцева А. С. Правова природа фінансової відповідальності / А. С. Літвінцева // Право і суспільство. - 2016. - № 3(2). - С. 125-131. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2016_3%282%29__24 (дата звернення: 19.07.2019).

можливим відшкодування втрат держави або муніципального утворення в результаті порушення своїх обов'язків по сплаті податків і зборів.[468] По суті, податкова деліктоздатність прямо не залежить від дієздатності особи, у зв'язку з чим при дослідженні податкової правосуб'єктності, деліктоздатність доцільно виокремлювати від дієздатності та розглядати як самостійний елемент.

Щодо цього, С.В. Пархоменко-Цироциянц дійшла висновків, що на законодавчому рівні неможливо встановити вік податкової дієздатності фізичної особи, з якої можливо виокремити деліктоздатність. Вказує на необхідність закріплення віку настання податкової відповідальності за порушення податкового законодавства, який не може вступати в суперечність із віком настання цивільної і адміністративної відповідальності, оскільки особі повинні бути доступні всі правові засоби захисту своїх прав і законних інтересів.[469]

Отже, зважаючи на викладене, можна дійти остаточного висновку про те, що податкова правосуб'єктність за своєю сутністю є регламентована податковим законодавством спроможність особи – платника податків мати та реалізовувати податкові права та обов'язки, а також нести відповідальність за їх невиконання. Взаємозв'язок цивільної та податкової правосуб'єктності проявляється через майнову природу таких правовідносин, яка обумовлюється майновими благами – об'єктами цивільних правовідносин, які перетворюються на об'єкт оподаткування, існування якого відповідно породжує податкові правовідносини. Наведена теза дає підстави стверджувати, що цивільна правосуб'єктність, певною мірою, є передумовою виникнення податкової правосуб'єктності в платників податків. Крім того, з аналізу законодавства вбачається, що за обсягом податкова правосуб'єктність здебільшого відповідає цивільній правосуб'єктності, що прослідковується через зміст правоздатності та дієздатності.

Особливістю податкової правосуб'єктності є те, що деліктоздатність є

---

[468] Якушев А. О., Сергиенко Р. А. Эфективность налогово-правового регулирования деятельности организаций. М. : Наука, 2004. С.155.

[469] Пархоменко-Цироциянц С. В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Одес. нац. юрид. акад. Одеса, 2005. 18 с.

самостійним структурним елементом, оскільки обов'язок зі сплати податків і зборів як головна детермінанта змісту податкової правосуб'єктності прямо не залежить від податкової дієздатності такого платника податків. Податкова правосуб'єктність платників податків завжди є спеціальною, тобто вона передбачає здатність особи бути учасником лише чітко визначеного кола правовідносин в рамках податкового права.

Висновки до розділу 3

Правовий статус платників податків визначає місце фізичної особи як в правовому полі, так і в соціальних відносинах, обумовлює встановлення зв'язку з державою, що ґрунтується на засадах верховенства права та цінностях демократичного суспільства. Важливим є саме юридично детермінований характер таких зв'язків з врахуванням галузевої специфіки процедури справляння податку. Простежується домінантний характер нормативістського тлумачення правового статусу, оскільки правосуб'єктність окремо взятого платника податків заснована на легальному закріпленні обов'язків особи щодо певного податку.

Податково-правовий статус містить зобов'язуючий характер, оскільки він базується на імперативній конституційній нормі та залежить як від суб'єктного складу податкових правовідносин – фізичних та юридичних осіб так і від об'єкту таких правовідносин – певних обов'язкових платежів.

Для характеристики правового статусу фізичної особи – платника податку на доходи є важливим з'ясування ознаки резидентства. Податкове резидентство є визначальним при зв'язку правового статусу платника податку з виконанням податкового обов'язку. Обсяг податкового обов'язку платника податку визначається виходячи з його статусу. Відповідність фізичної особи статусу податкового резидента дає державі право утримувати податки з усіх доходів, отриманих такою особою, незалежно від джерела їхнього походження. На нерезидентів покладається податковий обов'язок лише щодо доходів, які

походять з території країни перебування.

Правовий статус фізичної особи – платника податку на доходи залежить від різновидів діяльності самозайнятої особи: чи це фізична особа – підприємець, чи фізична особа, яка провадить незалежну професійну діяльність. Порівнюючи незалежну професійну діяльність і приватну підприємницьку діяльність, слід зазначити, що основною відмінною ознакою останньої буде систематичність здійснення та мета отримання прибутку. Загальний правовий статус платника податку на доходи у фізичної особи, яка зареєструвалась у відповідному порядку, як самозайнята особа, не припиняється. Однак на такого платника податку законодавець покладає додаткові обов’язки (щодо обліку платника податку, подання податкової звітності тощо). Податково-правовий статус самозайнятих осіб тісно пов’язаний з цивільно-та господарсько - правовим статусом.

Передумовою виникнення та однією з головних ознак податкових правовідносин є наявність у суб’єктів таких правовідносин (платників податків) податкової правосуб’єктності як самостійного елементу правового статусу платників податків, головним змістом якого є обов’язок зі сплати податків та інших обов’язкових платежів. Виходячи з того, що такий обов’язок виникає лише при наявності у особи об’єкту оподаткування, який у свою чергу, з’являється, як правило, за наслідком реалізації цивільної правосуб’єктності, можна дійти висновку, що цивільна правосуб’єктність, є передумовою для виникнення у платників податків податкової правосуб’єктності. Наявність об’єктів цивільних прав породжує виникнення податкового обов’язку, який є домінуючим елементом в податковій правосуб’єктності. Загалом взаємозв’язком між цивільними та податковими правовідносинами можна пояснити їх майновою природою. В інституті податкової правосуб’єктності потрібно розмежувати публічне та приватне в його правовій природі.

На відміну від цивільної деліктоздатності, яка є складовою цивільної дієздатності, податкова деліктоздатність є самостійним структурним елементом податкової правосуб’єктності, оскільки обов’язок зі сплати податків і зборів

прямо не залежить від податкової дієздатності такого платника податків.

Податкова правосуб’єктність будь-якого суб’єкта податкового права завжди є спеціальною. Вона передбачає здатність особи бути учасником лише чітко визначеного кола правовідносин в рамках податкового права, у зв’язку з чим кожен із суб’єктів наділений обмеженою сукупністю податкових прав і обов’язків, виходячи із їх абстрактного переліку, передбаченого чинним законодавством.

Податкові резиденти держави більш тісно пов’язані з публічними відносинами в державі, а нерезиденти лише формально приймають участь у відносинах, що пов’язані з виконанням державою основних функцій по відношенню до населення. Податкове законодавство України та законодавство розвинених країн світу, різняться за обсягом закріплених у них обов’язків та прав щодо податкових резидентів та нерезидентів.

Розділ 4. Політико-правовий зв’язок фізичної особи з державою

З вищенаведених положень даної роботи можна побачити, що держава, як особлива форма організації суспільства, володіє виключними правами на регулювання суспільних відносин. Власне суверенітет – це формування внутрішньої та зовнішньої політики держави, в той же час юрисдикція – реалізація такої політики. Держава регулює суспільні відносини шляхом встановлення загальнообов’язкових правил поведінки у формі нормативно-правових актів. Тобто, кожен індивід володіє певними правами та має обов’язки, як щодо інших членів суспільства, так й щодо держави. Варто звернути увагу, що суверенітет держави, як вже було зазначено в попередніх розділах, обмежується суверенітетом інших держав. У зв’язку з чим, межі поширення суверенітету на осіб залежать від політико-правового зв’язку – громадянства

особи. В наукових джерелах існують різні позиції і щодо визначення терміну «громадянство», і щодо змістовної складової «політики-правового зв'язку».

У даній роботі, термін «громадянство» визначається, як постійний політико-правовий зв'язок фізичної особи з державою, що характеризується правами та обов'язками. Таке визначення є оптимальним та відповідає визначенню, закріпленому в ч. 2 ст. 1 Закону України «Про громадянство України» від 18.01.2001 р. № 2235-III.[470] Змістовна складова «політики-правового зв'язку» включає політичні права (право на свободу об'єднання у політичні партії та громадські організації; право громадян брати участь в управлінні державними справами; вільно обирати та бути обраними до органів державної влади та органів місцевого самоврядування; право на мирні зібрання тощо) та публічні обов'язки (військовий обов'язок; обов'язок додержувати конституції та законів; обов'язок шанувати державні символи тощо).

Отже, правовий статус фізичної особи залежить від багатьох чинників. Якщо виходити лише з мобілізаційної функції фінансових відносин, то в правовому статусі фізичних осіб відіграють важливу роль два принципи: принцип громадянства та принцип резиденства. Перший – це політико-правовий зв'язок фізичної особи з державою, другий – фінансово-правовий, про що буде йти мова в наступному розділі цієї роботи.

4.1. Причини запровадження принципу громадянства, як головного елемента правового статусу платника податку

Об'єктивно дослідити проблематику визначення правового статусу платників податку на доходи фізичних осіб виходячи з принципів громадянства та резидентства, можливо лише за допомогою історичного і діалектичного методів пізнання. Застосування цих методів до досліджуваної проблематики дасть змогу еволюційно її проаналізувати в розвитку та єдності соціальної сутності та юридичної форми. Шляхом використання не лише теоретичних положень фінансового права, а й за допомогою теорій економічної науки та

[470] Закон України «Про громадянство України» від 18 січня 2001 року № 2235 - III // Відомості Верховної Ради України. - 2001. - № 13. - Ст. 65.

наукових позицій конституційного та адміністративного права, можливо опосередковано (відсторонено) подивитись на зародження цього принципу.

Суверенітет держави, в частині виключного права на встановлення та справляння податків, діє в двох напрямах: на територію держави, континентальний шельф і виключну (морську) економічну зону та на осіб. У першому випадку, в залежності від територіального устрою, держава на своїй території визначає одну чи більше податкові юрисдикції. В другому випадку, держава визначає персональну податкову юрисдикцію над фізичними та юридичними особами. Звідси в податковому праві наявні два принципи визначення правового статусу платника податків: принцип територіальності та принцип резидентства.

Ці два принципи схожі через наявність головного елементу у їх визначенні – зв’язку суб’єкта та об’єкта оподаткування з територією держави і деякими науковцями (С.Г. Пєпєлєва,[471] А.А. Шахматьєв[472]) співвідносяться як загальне (принцип територіальності) та конкретне (принцип резидентства). Позиція науковців обґрунтовується через визначення принципу територіальності, як права держави на оподаткування осіб, що отримують дохід, джерелом походження якого є ця держава. Акцентуючи увагу на суб’єкті оподаткування, науковці закривають прогалини принципу територіальності в частині усунення подвійного оподаткування застосовуючи принцип резидентства. Яскравим прикладом є позиція Р.Л. Дернберга, відповідно до якої, науковець аналізуючи сучасну податкову систему США пропонує розмежовувати дію принципу територіальності відносно особи, що перебуває на певній території та відносно доходу, що отриманий на цій території, оскільки в першому випадку дія принципу стосується правового регулювання платника податку, а в другому – об’єкта оподаткування.[473] Таке поєднання принципів територіальності та

---

[471] Пепелева С.Г. Основы налогового права : учебно-методическое пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Инвест Фонд, 2000. 496 с. [Електронний ресурс]. URL: http://pravo.news/page/nalog/ist/ist-19--idz-ax273--nf-127.html (дата звернення: 11.03.2017);

[472] Шахматьев А. А. Международное налоговое право : учебно-методический комплекс. М. : Тровант, 2009. 140 с. [Електронний ресурс]. URL: http://textbook.news/mejdunarodnoe-pravo_696/printsipyi-rezidentstva-territorialnosti-48005.html (дата звернення: 11.03.2017).

[473] Дернберг Р. Л. Международное налогообложение. [пер. с англ.].М. : Юнити, 1997. С.28. [Електронний ресурс]. URL: http://www.twirpx.com/file/153489/ (дата звернення: 11.03.2017).

резидентства характерно для податкового права англосаксонської правової системи, однак не може бути застосовано до податкового права держав з континентальною правовою системою виходячи з наступного.

Фактично принцип – це надутворення, фундамент норми, «дух та сутність» якого має відчуватись у будь-якій нормі, що була сконструйована на його основі.[474] Принцип резидентства, як і принцип громадянства фізичної особи (у фінансово-правому просторі), за своєю внутрішньою сутністю – це основні засади, на яких побудований правовий статус платника податку на доходи, обов'язки та права зобов'язаної по відношенню до держави особи. Наукове поєднання цих двох принципів ґрунтується на податковому праві Англії епохи Відродження. В історіографічному контексті, постійне місце проживання, як головна умова визначення суб'єкта оподаткування була закріплена в розпорядженні Джона Гонта (тимчасово виконуючого обов'язки Короля Англії) 1379 року, згідно з яким всі особи (купці, ремісники, сержанти, фермери, конюхи тощо) старше 14 років, підлягали оподаткуванню «Т'юдорською субсидією (Tudor subsidy)» (тогочасний аналог прибуткового податку) на підставі їхнього постійного місця проживання та відповідно до стану їх майна (спроможності платити).[475] Тобто, можна побачити застосування принципу резидентства в податковому праві Англії в другій половині XIV ст. Аналізуючи подальший розвиток англійського податкового законодавства, можна побачити, що вже на початку XV ст. принцип резидентства був доповнений принципом територіальності щодо об'єктів оподаткування. Так, відповідно до «Т'юдорської субсидії (Tudor subsidy)» в редакції 1404 року, вводився податок з джерела річного доходу: від операцій з земельними ділянками (земельний податок), пенсій, орендних виплат та інших ануїтетних платежів. А вже у редакції «Т'юдорської субсидії (Tudor subsidy)» 1450 року, податок стягувався з будь-яких джерел доходу від нерухомого майна, яке

---

474 Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Бєліцький І. С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект : наук. практ. посіб. К. : Юрінком Інтер, 2015. 496 с.

475 Harris P. Income Tax in Common Law Jurisdictions. N. Y. : Cambridge University Press, 2006. V. 1. P.45. [Електронний ресурс]. URL: https://books.google.com.ua/books?id=HYvfTdbdkg4C&lpg=PP1&pg=PA1&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false (дата звернення: 11.03.2017).

належало платнику податку на праві приватної власності та іншого доходу, зокрема від заробітної плати (wages) та аналогічних виплат (fees or otherwise). З наведених правових норм за формальними ознаками можна виділити принцип територіальності та принцип резидентства.[476] В кінці XVIII ст. принцип територіальності та резидентства, як за формою так і за суттю, був остаточно закріплений в податковому законодавстві Великобританії. Так відповідно до ст. LXXIII Закону про прибутковий податок 1799 року, принцип резидентства визначається наступним чином – «кожна особа підлягає оподаткуванню прибутковим податком щодо всього доходу за місцем постійного проживання у дату визначену цим законом». Принципу територіальності об'єкта оподаткування присвячений III розділ закону «Дохід, що походить з Великобританії».[477] В Законах про прибутковий податок 1803[478] та 1842[479] років при визначенні правового статусу платника податку застосовуються терміни: «нерезидент» (non-resident), «місце, в якому особа зазвичай проживає» (ordinarily to reside, ordinary residence), «дохід від Британських володінь» (profits from British possessions); встановлюються правила оподаткування осіб, в разі наявності двох місць постійного проживання.

Вищенаведене дає змогу зробити висновок, що в податковому праві Великобританії XIV – XIX ст. принципи територіальності та резидентства діяли одночасно. Принцип територіальності застосовувався до об'єктів оподаткування, джерелом походження яких була територія Великобританії та інші території, на які поширювався суверенітет Великобританії. Принцип резидентства застосовувався до суб'єктів оподаткування з метою визначення правового статусу платників податків. Особливістю є те, що ці принципи

476 Harris P. Income Tax in Common Law Jurisdictions. N. Y. : Cambridge University Press, 2006. V. 1. З.99. [Електронний ресурс]. URL: https://books.google.com.ua/books?id=HYvfTdbdkg4C&lpg=PP1&pg=PA1&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false (дата звернення: 11.03.2017).

477 Observations &c. Upon the act for taxing income. London : Bunney & Gold, 1799. Business & Economics. 152 p. [Електронний ресурс]. URL: https://books.google.co.uk/books?id=_SNSAAAAYAAJ&pg=PP9#v=onepage&q&f=false (дата звернення: 11.03.2017).

478 The Statutes of the United Kingdom of Great Britain and Ireland London. V. 19. [Електронний ресурс]. URL: http://books.google.co.uk/books?id=5qZFAAAAcAAJ&printsec=frontcover (дата звернення: 11.03.2017).

479 Paget J. The Income Tax Act, 5 & 6 Vict. c. 35: with a Practical and Explanatory Introduction and Index. [Електронний ресурс]. London : T. Blenkarn, 1842. 177 p. [Електронний ресурс]. URL: http://books.google.co.uk/books?id=5rgDAAAAQAAJ&printsec=frontcover (дата звернення: 11.03.2017).

знаходяться в горизонтальній площині відносно одне-одного. З історіографічного аналізу податкового права Великобританії в частині застосування принципу резидентства при визначенні правового статусу платника податків не можна віднайти дійсну причину прив'язки правового статусу платника податків до його місця постійного проживання. Можна припустити, що це було обумовлено складним територіальним устроєм, який включав значну кількість конфедеративних суб'єктів з різним правовим статусом та з метою спрощення адміністрування податків.

Безумовно, податкове право Англії епох Відродження та Нового часу значно вплинуло на теоретичну основу фінансового права та податкове законодавство всього світу, однак в частині визначення правового статусу платника податків континентальної системи права, переважну роль відіграють конституційні права громадян та наукові теорії XVIII – XX ст.

На ранніх етапах історичного розвитку оподаткування населення прямими податками, науковці досліджували його з позиції приватно-правових відносин. На рубежі XVIII – XIX століть, оподаткування розглядалось як плата за захист державою прав та інтересів осіб. Теорія Захисту (інша назва – Класична теорія оподаткування) базувалась на поглядах Адама Сміта, що були відображені в праці «Багатство народів. Дослідження про природу та причини добробуту націй».[480] Вже на початку XIX ст. почало формуватись наукове розуміння податку та податкового обов'язку, як публічно-правової категорії.

Наслідком появи у фізичних осіб конституційних прав, з'явився інститут громадянства, який можна охарактеризувати, як політико-правовий зв'язок фізичної особи з державою. Змістом цього зв'язку є права, свободи та обов'язки громадянина. Права громадянина, зокрема, включали право на користування державним захистом та на охорону основних свобод. Обов'язки громадянина поділялись на податкові обов'язки та «повинності». Перші – матеріальні (сплата податків, зборів тощо), другі – нематеріальні (трудова повинність, військовий

[480] Сміт А. Багатство народів. Дослідження про природу та причини добробуту націй / пер. Олександра Васильєва. – К.: Наш Формат, 2018. – 722 с. – ISBN 978-617-7552-14-6.

обов'язок тощо). Для прикладу, п. 2 ч. 1 титулу 1 Конституції Франції 1791 року встановлено, що податки справляються з усіх громадян відповідно до спроможності їх сплачувати;[481] п. 34 титулу 2 Конституційної Хартії Пруссії 1850 року, встановлено, що всі громадяни (піддані) Пруссії підлягають військовому призову, спосіб виконання цього обов'язку визначається законом.[482] У Російській Імперії обов'язок сплачувати податки та обов'язок «відбувати повинності» був встановлений статтею 71 Основних державних законів Російської Імперії (в редакції від 23.05.1906).[483]

Отже, головною причиною запровадження принципу громадянства, як головного елемента правового статусу платника податку, було те, що конституційні права та свободи громадянина були збалансовані обов'язками, зокрема обов'язком зі сплати податків. Це своєрідна публічно-правова оферта – держава постачає послуги зі забезпечення належних умов життя кожного громадянина, який, в свою чергу, зобов'язаний сплачувати певний відсоток від своїх доходів до публічних фондів коштів за спожиті послуги.

4.2. Класичний принцип громадянства, держав континентальної системи права

Для суспільства XIX століття, громадянство (підданство) та обов'язок зі сплати податку були нерозривними поняттями, оскільки перше передбачало друге, а друге не могло існувати без першого. Взаємозв'язок конституційних прав та обов'язків визначав правовий статус громадянина. Яскравим прикладом цього взаємозв'язку є п. 71 титулу 5 Конституційної Хартії Пруссії 1850 року, відповідно до положень якого громадяни (піддані) прямо не приймали участь у виборах до парламенту, а мали право голосу через свого електорального представника – «виборця», якого обирали пропорційно від загального обсягу

481 La Constitution française (1791). / Fictional page.svg. : Тексты важнейших основных законов иностранных государств. М., 1905. Ч. 1. [Електронний ресурс]. URL: https://www.wikidata.org/wiki/Q971176 (дата звернення: 11.03.2017).

482 Конституционная хартия Пруссии (31 января 1850 г.) [Електронний ресурс]. URL: http://pnu.edu.ru/ru/faculties/full_time/uf/iogip/study/studentsbooks/histsources2/igpzio60/ (дата звернення: 11.03.2017).

483 Свод основных государственных законов Российской Империи 23 апреля 1906 года. [Електронний ресурс]. URL: http://www.virtus-et-gloria.com/Laws.aspx?text=Chapter01 (дата звернення: 11.03.2017).

сплачених податків.[484] Громадяни (піддані) в виборчих правах були розділені на три розряди відповідно до загальної суми сплачених прямих податків і кожний розряд обирав одну третину парламенту. «Наслідком чого, 3-5% громадян (підданих) – платників податку контролювали третину парламенту, від 10 до 12% контролювали іншу третину парламенту, а величезна маса людей контролювала те, що залишалось».[485] Варто додати, що в 1892 році населення Пруссії складало близько 30 млн. людей, а прибутковий податок сплатило 2,5 млн. громадян (підданих).[486]

Аналогічні конституційні норми діяли в Австрії. Сплата податкових зобов’язань була умовою для реалізації політичних прав. Так, відповідно до ст. 4 Основного Закону Австрії від 21 грудня 1867 р. «Про загальні права громадян королівств і земель, представлених в імперській Раді» всім громадянам, які проживають у громаді і платять податки зі свого майна, з підприємницької діяльності чи доходів, належить активне і пасивне виборче право в громадське представництво на таких самих умовах, як і громадянам, які належать до даної громади.[487]

Правовий статус платника податків в першій половині XIX ст. виникав на підставі громадянства особи і був обумовлений обов’язком громадянина сплачувати податки та обов’язком держави захищати, як громадянина так і його майно. Враховуючи цей взаємозв’язок, податкове законодавство держав з континентальною правовою системою права, суб’єктами оподаткування визначало своїх громадян, а об’єктами оподаткування доходи (фундировані та нефундировані) та майно (рухоме та нерухоме). Прикладом оподаткування рухомого та нерухомого майна прибутковим податком є Закони Італії, що були видані значно пізніше, оскільки в XIX ст. Італії не існувало, як єдиної держави,

484 Конституционная хартия Пруссии (31 января 1850 г.) [Електронний ресурс]. URL: http://pnu.edu.ru/ru/faculties/full_time/uf/iogip/study/studentsbooks/histsources2/igpzio60/ (дата звернення: 11.03.2017).

485 How they vote in Prussia. Chicago Tribune. 1917. [Електронний ресурс]. URL: http://archives.chicagotribune.com/1917/07/07/page/6/article/how-they-vote-in-prussia#text (дата звернення: 11.03.2017).

486 Jarndyce vs jarndyce. Chicago Tribune. 1892. [Електронний ресурс]. URL: http://archives.chicagotribune.com/1892/12/07/page/11/article/jarndyce-vs-jarndyce (дата звернення: 11.03.2017).

487 Окуньков Л.А. Конституции государств Европейского Союза / под общ. ред. Л. А. Окунькова. М. : НОРМА-М, 1999. 496 с.

а аналогічні законодавчі положення діяли на суверенних територіях Італії : Про податок на доходи з рухомого майна (imposta sui redditi di ricchezza mobile) 1964 року;[488] Про податок на доходи з землі (imposta sul reddito dei terreni) 1964 року;[489] Про податок на доходи з будівель (imposta sul reddito dei fabbricati) 1965 року.[490]

Отже, тогочасний правовий статус платника податку залежав від громадянства особи. Громадяни (піддані) сплачували податки з усіх джерел походження доходів, а громадяни (піддані) інших держав лише з доходів, джерелом походження яких є територія певної держави. Враховуючи вищенаведене, принцип територіальності в податковому законодавстві держав континентальної системи права, завжди був невід'ємною складовою принципу громадянства та визначав право держави на справляння податків з об'єктів оподаткування, джерелом походження яких є територія держави. Правовий вплив держави спрямований на об'єкт оподаткування, що виник або знаходиться на її території, оскільки матеріальне відображення об'єкту оподаткування – грошові кошти чи інші еквіваленти розглядаються, як певне державне надбання або як, умовно кажучи, матеріальні блага, на які поширюється суверенітет держави. Враховуючи, що особа, яка отримує дохід, може знаходитись поза межами правового впливу держави, то оподаткування здійснюється у джерела походження доходу, тобто на території держави. Дія принципу територіальності спрямована саме на об'єкт оподаткування.

4.3. Принцип громадянства на етапі трансформування в принцип резиденства

У зв'язку з тим, що в другій половині XIX ст. громадяни мали об'єкти

---

488 Imposta sui redditi di ricchezza mobile. [Електронний ресурс]. URL: http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-storia/i-tributi-nella-storia-ditalia/1864-1973-imposta-di-ricchezza-mobile/ (дата звернення: 11.03.2017).

489 Imposta sul reddito dei terreni. [Електронний ресурс]. URL: http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-storia/i-tributi-nella-storia-ditalia/1864-1947-imposta-sui-terreni-o-fondiaria/ (дата звернення: 11.03.2017).

490 Imposta sul reddito dei fabbricati. [Електронний ресурс]. URL: http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-storia/i-tributi-nella-storia-ditalia/1865-imposta-sui-fabbricati/ (дата звернення: 11.03.2017).

оподаткування в двох і більше державах, виникло таке явище як подвійне оподаткування. Варто враховувати, що подвійне оподаткування мало дві форми: зовнішню – міждержавне подвійне оподаткування та внутрішню – подвійне оподаткування суб'єктами федерації або конфедерації громадян (підданих) держав – суб'єктів союзу (США, Австро-Угорська Імперія, Германська Імперія). Враховуючи наведене, усунення подвійного оподаткування відбувалось у двох відповідних напрямах.

Яскравим прикладом усунення внутрішнього подвійного оподаткування, принципи якого використовуються й у наш час, є застосовані Північною Німецькою Конфедерацією в другій половині XIX законодавчі механізми для боротьби з цим явищем. Податкова юрисдикція кожного суб'єкта Північно-німецької Конфедерації поширювалась на його територію; виключне право на встановлення прибуткового податку кожним з суб'єктів Конфедерації було закріплене в ст. 35 Конституції Північно-німецької Конфедерації 1871 року.[491] 16 квітня 1869 р. Пруссія та Саксонія уклали податковий договір про уникнення подвійного оподаткування (надалі – Договір 1869 року). Це був внутрішньо державний двосторонній договір між двома державами – суб'єктами конфедерації, але згідно зі ст. 8, інші держави Північно-німецької Конфедерації мали можливість приєднатись до двостороннього договору.[492] Закладені в цьому договорі принципи стали джерелом для прийняття парламентом Північно-німецької Конфедерації Закону про уникнення подвійного оподаткування від 13.05.1870 р. (надалі – Закон 1870 року).[493]

У податковому законодавстві Північно-німецької Конфедерації громадянство особи, як головна умова визначення правового статусу платника податків, було обмежене постійним місцем проживання. Тобто, застосовувався

---

491 Constitution of the German Empire. [Електронний ресурс]. URL: https://en.wikisource.org/wiki/Constitution_of_the_German_Empire (дата звернення: 11.03.2017).

492 Договір про уникнення подвійного оподаткування від 16 квітня 1869 р. між Пруссією та Саксонією. [Електронний ресурс]. URL: http://www.uni-heidelberg.de/institute/fak2/mussgnug/historyoftaxdocuments/normtexte/voelkerrecht/V00001.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

493 Das Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung: unter vergleichender Berücksichtigung des schweizer Bundesrechtes erläutert Th. Clauss FinanzArchiv. Public Finance Analysis 5. Jahrg., 1888. H. 1. Pp. 138–197. [Електронний ресурс]. URL: http://www.jstor.org/stable/40904337?seq=1#page_scan_tab_contents (дата звернення: 11.03.2017).

принцип резидентства, відповідно до якого всі фізичні особи (громадяни та не громадяни), що постійно проживали на території певного суб’єкта Конфедерації мали обов’язок зі сплати податків з усіх джерел походження доходу. Варто звернути увагу, що сам термін «громадянство» в податковому законодавстві використовувався, але правовий статус платників податку залежав не від громадянства (підданства), а від постійного місця проживання громадян – від їх «резидентства».

Поряд із введенням принципу резидентства були визначені правила, за допомогою яких можна було визначити резидентський статус платника податків, в разі відсутності постійного місця проживання або в разі наявності двох і більше місць постійного проживання. «Для прикладу, якщо платник податку не має постійного місце проживання в Північно-німецькій Конфедерації, держава (суб’єкт Конфедерації) в якій він фактично перебуває, вправі обкладати його податком. У випадках, якщо платник податку має більше ніж одне місце проживання в Конфедерації, одне з яких знаходиться в його рідній державі (суб’єкті Конфедерації), то ця держава вправі стягувати податки. В разі перебування платника податку на державній службі в Конфедерації або в суб’єкті Конфедерації, стягувати податки вправі держава, в якій знаходиться офіційна резиденція такої особи».[494]

Вищенаведене дає підстави стверджувати, що принцип резидентства, в державах континентальної правової системи, був введений з метою розмежування персональної податкової юрисдикції держав та відповідно для уникнення подвійного оподаткування.

Наразі неможливо точно визначити, що було підставою для розмежування німецьких платників податків, виходячи з їх постійного місця проживання та відповідно запровадження принципу резидентства. В доповіді Міністра фінансів Конфедерації Отто Фон Кампхаузена, при розгляді в

---

494 Tiley J. Studies in the History of Tax Law. A&C Black, 2014. 568 p. [Електронний ресурс]. URL: https://books.google.com.ua/books?id=bpDqAwAAQBAJ&dq=german+double+taxation+act+1870&hl=ru&source=gbs_navlinks_s (дата звернення: 11.03.2017).

Парламенті Північно-німецької Конфедерації проекту Закону 1870 року, була висловлена теза, що термін «резиденція» (місце постійного проживання) збігається з визначенням «держави, в якій платник податку користується публічним захистом та приймає участь в публічних неприбуткових інституціях».[495]

Цю тезу, доречно розділити на дві окремі частини: «держава, в якій платник податку користується публічним захистом» та «держава, в якій платник податку приймає участь в публічних неприбуткових інституціях». Перша частина тези, пов'язує введення принципу резидентства з Теорією Захисту Адама Сміта.[496] Друга – з новою, на той час, Теорією Економічних зв'язків, яка була обґрунтована в кінці XIX ст. німецьким науковцем в галузі економіки Георгом Фон Шанцем.[497] Доречно нагадати, що згідно з теорією економічних зв'язків, оподаткуванню підлягають ті особи, що постійно перебувають на території держави або, які опосередковано приймають участь у економічних відносинах на цій території, оскільки вони отримують дохід за допомогою державних інститутів (правоохоронні органи, реєстрація прав, арбітражі тощо), інфраструктури (дороги, порти, комунікації тощо) та ресурсів (вода, корисні копалини, людські ресурси тощо). Варто звернути увагу, що в XIX ст. питання оподаткування знаходились в межах економічної науки та юридичної в галузі адміністративно-поліцейського права. Теорія економічних зв'язків знайшла своє матеріальне відображення в принципі резидентства, що був встановлений в податкових законодавствах держав континентальної правової системи. За наслідком виокремлення науки фінансового права в самостійну галузь, на підставі наукового дослідження принципу резидентства, Еріком Ліндалем та Кнутом Векселем була обґрунтована на фінансово-правовому рівні Теорія

---

495 Tiley J. Studies in the History of Tax Law. A&C Black, 2014. 568 p. [Електронний ресурс]. URL: https://books.google.com.ua/books?id=bpDqAwAAQBAJ&dq=german+double+taxation+act+1870&hl=ru&source=gbs_navlinks_s (дата звернення: 11.03.2017).

496 Сміт А. Багатство народів. Дослідження про природу та причини добробуту націй / пер. Олександра Васильєва. – К.: Наш Формат, 2018. – 722 с. – ISBN 978-617-7552-14-6.

497 Schanz G. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. Public Finance Analysis. 1896. H. 1. Pp. 1–87. [Електронний ресурс]. URL: https://www.jstor.org/stable/40904651?seq=1#page_scan_tab_contents (дата звернення: 11.03.2017).

Публічних вигод. Відповідно до цієї теорії, як вже зазначалось в попередніх розділах, «держава стягує податки з фізичних осіб з метою надання цим особам публічних вигод (користі).[498] Це означає, що, чим більше вигоди людина отримує від держави, тим більше вона повинна сплатити податків».[499]

В другій половині XIX ст. проблематика правового статусу платників податків, податкової юрисдикції держави та подвійного оподаткування була винесена на науковий рівень. Наукові джерела виокремлювали два підходи до її вирішення: традиційний (the old protection theory) та сучасний (modern solution). Науковцем Чарльзем Френсісом Бастейблом в праці Публічні фінанси 1892 року розглядаються приклади подвійного оподаткування та робляться висновки щодо шляхів вирішення проблематики. «Громадянин однієї держави може постійно проживати в іншій державі та отримувати дохід джерелом з держави, громадянином якої він є. В цьому випадку може існувати подвійне оподаткування. Держава постійного проживання може обкладати всі доходи та держава, громадянином якої є особа, може обкладати все майно. Згідно зі старою теорією захисту, держава, громадянином якої є особа вправі стягувати податки за охорону та захист особи та майна. Відповідно до сучасного підходу, – держава, в якій постійно проживає особа».[500]

Законодавчим прикладом застосування принципу резидентства в національному податковому законодавстві є Прусський прибутковий податок в редакції від 24.06.1891 р.[501] Платники прибуткового податку розділялись на три великі групи, які мали підгрупи, так відповідно до ч. 1 ст. 1 цього закону суб’єктами податку визнавались:

«1. національні особи Пруссії, інші ніж ті, що:

---

498 Majura I. Theories of taxation. [Електронний ресурс]. URL: http://www.academia.edu/5891491/THEORIES_OF_TAXATION (дата звернення: 11.03.2017).

499 Young H. P. Equity: In Theory and Practice. Princeton : Princeton University Press, 1994. P.102. [Електронний ресурс]. URL: https://books.google.com.ua/books?id=H0IQ0PKZ4WYC&lpg=PA102&dq=benefit%20theory%20of%20taxation&pg=PA102#v=onepage&q=benefit%20theory%20of%20taxation&f=false (дата звернення: 11.03.2017).

500 Бастейбл Ч. Ф. Публічні фінанси 1892 року. С. 304. [Електронний ресурс]. URL: https://archive.org/download/publicfinance01bastgoog/publicfinance01bastgoog.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

501 Hill J. A. The Prussian Income Tax. The Quarterly Journal of Economics. London : Oxford University Press, 1892. Vol. 6. No. 2. Pp. 207–226. [Електронний ресурс]. URL: http://www.jstor.org/stable/1882547?seq=1#page_scan_tab_contents (дата звернення: 11.03.2017).

а) не мають місця постійного проживання в Пруссії та, які проживають в іншій федеральній державі або території, що знаходиться під німецьким протекторатом;

б) додатково до місця постійного проживання в Пруссії мають офіційне місця постійного проживання в іншій федеральній державі або території, що знаходиться під німецьким протекторатом;

в) не мають місця постійного проживання в Пруссії та постійно перебувають (знаходяться) в іноземній державі більше ніж два роки. За виключенням осіб, що є державними службовцями Імперії або одного з суб'єктів Імперії та мають офіційні місця постійного проживання в іноземній державі, в якій не обкладаються прямими податками;

2. національні особи інших держав, які:

а) не мають місця постійного проживання на батьківщині (в їхніх національних державах) та живуть в Пруссії або, які не мають місця постійного проживання в Німецькій Імперії, однак перебувають (знаходяться) в Пруссії;

б) які мають офіційні місця постійного проживання в Пруссії (для оподаткування згідно ч. 2 ст. 3 цього закону);

3. іноземці, що мають місце постійного проживання в Пруссії або, які його придбали, (здобули, отримали) або, які перебувають (знаходяться) в Пруссії більше одного року».[502]

Питання податкового резидентства – це насамперед питання взаємовідносин двох суб'єктів: держави і особи, яка певним чином з нею пов'язана. Досить часто утворюється певний трикутник, коли у визначенні цих відносин зацікавлена третя особа – інша держава, яка має свої плани на доходи особи.[503]

Принципи та механізми усунення внутрішнього подвійного оподаткування в податковому законодавстві Північно-німецької Конфедерації

[502] Preussische Gesetzsammlung (1891). P.249. [Електронний ресурс]. URL: https://upload.wikimedia.org/wikipedia/commons/e/e7/Preussische_Gesetzsammlung_1891.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

[503] Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. 188 с.

стали джерелом для міждержавної податкової угоди між Пруссією та Австро-Угорською Імперією про уникнення подвійного оподаткування від 21.05.1899 р., яка вважається першою міждержавною податковою угодою. На її основі була створена ціла мережа міждержавних податкових угод, принципи та механізми яких, в свою чергу, стали джерелом для національних податкових законодавств.

Міждержавне співробітництво в сфері уникнення подвійного оподаткування значно вплинуло на правовий статус платників податків. Загалом, перші міждержавні угоди щодо уникнення подвійного оподаткування були укладені між Бельгією і Францією (1843 р.),[504] Пруссією та Саксонією (1869 р.), Австрією та Угорщиною (1870 р.),[505] Австро-Угорщиною та Німеччиною (1899 р.), Австрією та Грецією (1902 р.), Швейцарією та Італією (1904 р.).[506] Зазначені податкові угоди орієнтувалися, як правило, на поняття: «доміцилій», «національна особа», «підданий» держави, що домовляється, деякі угоди – на поняття «платник податків».[507] Термін «національна особа» охоплював не тільки фізичних, але й юридичних осіб, яким відповідно до встановлених критеріїв присвоювалась «національність» тієї чи іншої держави.[508] Але потім з'ясувалось, що з точки зору двосторонніх податкових відносин поняття «національна особа» є невиправдано вузьким, оскільки виключає громадян та компанії третіх країн, що облаштувались у будь-якій із договірних держав і таких, що користуються з точки зору оподаткування таким самим статусом, що і місцеві громадяни та компанії. Поняття ж «платник податків» було занадто широким, оскільки включало також таких громадян і організації третіх країн, які можуть обкладатися податками в одній із договірних держав лише щодо певної частини їх доходу чи майна.[509]

504 Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. Финансы, ЮНИТИ. 1998. С.137.

505 Худяков А. И., Бродский М. Н., Бродский Г. М. Основы налогообложения : учебник. СПб. : Европейский дом, 2002. С.79.

506 Kragen A. A. Double Income Taxation Treaties: The O.E.C.D. Draft. California Law Review. 1964. Vol. 52. Issue 2. Pp. 306–334.

507 Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. С.18.

508 Худяков А. И., Бродский М. Н., Бродский Г. М. Основы налогообложения : учебник. СПб. : Европейский дом, 2002. С.166.

509 Худяков А. И., Бродский М. Н., Бродский Г. М. Основы налогообложения : учебник. СПб. : Европейский дом, 2002. С.167.

Таким чином, при практичному застосуванні положень податкових угод була виявлена неефективність наведеного визначення правового статусу як на національному, так і на міжнародному рівні, що призвело до того, що в більшості держав ці поняття були витіснені узагальнюючим терміном «резидент».[510]

Варто звернути увагу, що в Західній науковій літературі та відповідно в законодавчих актах при визначенні правового статусу платника податків здебільшого застосовується більш ширший за значенням термін «фіскальний резидент» або «податковий резидент» (стосовно відмінностей цих двох дефініцій буде йти мова в третьому розділі даного дисертаційного дослідження).

З того часу, податкове законодавство поширює сферу свого застосування не стільки на громадян, як на резидентів даної країни (тобто осіб, що постійно перебувають або проживають у даній країні). Тому будь-які внутрішні податкові норми мають вже міжнародний характер, оскільки охоплюють і громадян, і організації інших країн, які знаходяться на території цієї країни або здійснюють там певні види діяльності. Особливо це характерно для країн Західної Європи, на території яких тимчасово або постійно проживають мільйони громадян інших країн. Деякі категорії цих громадян, будучи резидентами країни свого місцеперебування, повністю підпадають під дію загального податкового законодавства цієї країни. Податковий статус інших категорій регулюється міжнародними податковими угодами.[511]

Висновки до розділу 4

Підсумовуючи вищенаведене можна дійти наступних висновків. Для держав з англо-саксонською правовою системою характерним є співвіднесенням принципу територіальності походження доходів та

510 Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб’єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. С.19.
511 Крохина Ю. А. Налоговое право. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С.113.

резидентства платників податків, виходячи з історичного розвитку податкових правовідносин. В державах з континентальною системою права, правовий статус платників податків знаходився в безперервному розвитку у зв'язку з впливом наукових теорій, конституційних прав та обов'язків, міждержавних відносин та економічної інтеграції.

Принцип громадянства (перша половина XIX ст.) визначав платниками податку з усіх джерел доходу громадян своєї держави. Іноземні громадяни сплачували податок, лише джерелом якого є територія держави. Тобто, згідно з класичним принципом громадянства, іноземні громадяни незалежно від наявності постійного місця проживання або фактичної присутності в державі, сплачували податок лише з доходів, джерело походження якого є ця держава. Це обумовлювалось тим, що «державним захистом», за який треба сплачувати податки, користувались лише громадяни держави і цим же захистом користувались об'єкти оподаткування, джерелом походження яких була територія держави.

Отже, можна стверджувати, що на той час правовий статус платників податку визначався за принципами громадянства та територіальності походження доходів. Трансформація цього класичного принципу громадянства в принцип резидентства відбулась в два етапи наступним чином: за наслідком впливу теорії економічних зв'язків на податкове законодавство, оподаткуванню підлягали всі особи, що «користуються послугами» держави, у зв'язку з чим, класичний принцип громадянства був доповнений прив'язкою до наявності постійного місце проживання або до фактичного перебування в державі (друга половина XIX ст.).

Згідно з «гібридним» принципом резидентства, платниками податку з усіх джерел походження доходів визнавались: громадяни держави, що мають постійне місце проживання; іноземні громадяни, що мають постійне місце проживання; іноземні громадяни, що постійно перебувають на території держави. Платниками податку лише з доходів, джерелом походження яких є територія держави, визнавались: громадяни держави, що не мають постійного

місце проживання та іноземні громадяни, що не мають постійного місця проживання.

Правовий статус громадян – платників податків відрізнявся від іноземних громадян – платників податків податковими преференціями у вигляді ставок, пільг тощо. Варто звернути увагу, що на цьому етапі, в правовому статусі платників податків принцип територіальності походження доходів вже не знаходиться в горизонтальній площині, як знаходився з принципом громадянства, а є невід'ємною складовою принципу резидентства. На цьому проміжному етапі трансформації, на законодавче визначення правового статусу платників податку впливали одночасно дві теорії: стара Теорія Захисту та нова Теорія Економічних зв'язків.

У зв'язку зі суспільно-політичними змінами в Європі та поглибленням економічних відносин (перша половина XX ст.), громадянство, як політико-правовий зв'язок особи з державою втратило вплив на податкові обов'язки та правовий статус платників податків. На цьому етапі на законодавче визначення правового статусу впливає теорія публічних вигод. Правовий статус залежить від ступеню фінансово-правового зв'язку особи з певною податковою юрисдикцією. Згідно з сучасним принципом резидентства, платниками податку з усіх джерел походження доходів визнаються резиденти, тобто всі фізичні особи, що мають постійне місце проживання або, які можуть бути визнані резидентами за іншими відповідними критеріями.

Платниками податку лише з доходів, джерелом походження яких є територія податкової юрисдикції, визнаються нерезиденти, тобто всі особи, що не підпадають під визначення резидентів. В країнах з континентальною правовою системою, правовий статус платників податків визначається згідно з принципом резидентства, дія якого також спрямована й на об'єкт оподаткування. Тому принцип територіальності походження доходів та принцип резидентства не можуть бути співвіднесені як загальне та ціле.

Розділ 5. Фінансово-правовий зв'язок особи з податковою юрисдикцією

Необхідність наукового дослідження фінансово-правового зв'язку особи з державою було обґрунтовано Клаусом Фогелем, який зазначив: «сучасне міжнародне податкове право дозволяє оподатковувати операції, пов'язані з іноземною економічною діяльністю, у разі наявності достатнього зв'язку між платником податків і державою».[512]

Варто звернути увагу, що в науковій літературі відсутній єдиний підхід як до назви терміну, що позначає фінансовий зв'язок особи з державою, так й до його визначення. Так, серед найбільш поширених термінів, можна побачити наступні: «фінансово-правовий зв'язок» (financial nexus), «принцип зв'язку» (nexus principle), «фіскальна прив'язка» (fiscal attachment), «економічний зв'язок» (economic connection), «економічна прив'язка» (economic binding), «правовий зв'язок» (legitimate link), «дійсний зв'язок» (genuine link) тощо.

Звичайно, визначення всіх цих термінів різняться між собою, але за своєю суттю вони означають одне й те саме – публічно-правовий зв'язок фізичної особи з певним політико-правовим утворенням, що характеризується майновими відносинами з приводу формування публічних фондів коштів.

В сучасній європейській науковій літературі, фінансово-правовий зв'язок особи з державою здебільшого іменується «принципом зв'язку» (nexus principle). Офіційного, вичерпного та сталого визначення ця правова категорія не має але до її змісту всі науковці відносять такі пов'язані категорії, як податковий обов'язок, суб'єкт оподаткування, податкова юрисдикція та принципи резиденства і територіальності походження доходів.

В теорії сучасного оподаткування загальноприйнятий консенсус, що звичайне міжнародне право дозволяє державі стягувати податки лише при

[512] Klaus Vogel on Double Taxation Conventions 11 (Kluwer Law International 1997). Cf. also e.g. Lang, supra n. 8, at 23; Kees Van Raad, Nondiscrimination in International Tax Law 21 (Kluwer Law and Taxation 1986); Manfred Mössner, Source Versus Residence: An EU Perspective, 60 (12) Bull. Int'l Tax'n 504 (2006).

наявності обґрунтованого або істотного зв'язку (прив'язці) платника податків до держави або зв'язку між державою і економічною подією або явищем, з якими пов'язаний платник податків, або майно, яким він володіє і щодо якого стягується податок. Основна проблема в цьому випадку полягає у визначенні достатності або обґрунтованості зв'язку (прив'язки).[513]

Для поширення своєї податкової юрисдикції на той чи інший суб'єкт (особу) або об'єкт (дохід) оподаткування держава повинна обґрунтувати свої податкові претензії, тобто вона повинна довести наявність правового зв'язку (legitimate link) між цим суб'єктом або об'єктом і самою державою.[514] Стосовно цього, науковець Степан Гадзо (Stjepan Gadžo) у праці, присвяченій безпосередньо цій проблематиці зазначив, що «принципу зв'язку» це стійкий зв'язок між державою, що розповсюджує податкову юрисдикцію, з одного боку, та суб'єктом оподаткування (та/або об'єктом оподаткування), з іншого; принцип зв'язку є частиною загального міжнародного права, оскільки він набув статусу міжнародного звичаю. Іншими словами, міжнародне право забороняє оподатковувати доходи за відсутності як особистого, так і територіального зв'язку.[515]

Науковець В.А. Гидирим здебільшого застосовує термін «фіскальна прив'язка» (fiscal attachment), про який зазначає, що це центральний елемент і основне категоріальне поняття теорії податкової юрисдикції держави. Термін «фіскальна прив'язка» використовується для пояснення взаємозв'язку між носієм фіскальної юрисдикції (держава) і суб'єктом або об'єктом оподаткування (особи, або майно, що підпадають під податкову юрисдикцію), що визначає обґрунтованість (легітимність) податкової юрисдикції в кожному конкретному випадку. Ратсел Березня, посилаючись на Арнольда Кнехтле, визначає фіскальну прив'язку як юридичне відношення між носієм фіскальної юрисдикції та фіскальним суб'єктом, яке призводить до появи права стягувати

---

513 Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016. С.87. ISBN 978-5-9908572-2-3.

514 Lang M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. Wien: Linde Verlag Wein Ges.m.b.H., 2010, P. 23

515 Gadžo Stjepan, Nexus Requirements for Taxation of Non-residents' Business Income: A Normative Evaluation in the Context of the Global Economy, sections 2.1 & 2.2, Online Books IBFD. © 2018 IBFD

податок. Дане відношення реалізується через «фіскальні факти». Як пише Кнехтле, такі умови формулюються міжнародним податковим правом; щоб визначити, чи має держава право застосовувати фіскальну юрисдикцію в конкретній ситуації, необхідно встановити юридичний зв'язок між державою і податковим суб'єктом. Згідно традиційному погляду, описаного Кнехтле, такий зв'язок існує в однією з двох ситуацій: суб'єкт підлягає або персонального суверенітету (personal sovereignty), або територіальному суверенітету (territorial sovereignty) держави. Таким чином, концепція податкової прив'язки в застосуванні до суб'єктів права (фізичним та юридичним особам) існує як наслідок персонального (національна приналежність, громадянство) або територіального суверенітету (резидентство або перебування в країні без резидентства). Якщо слідувати типології суверенних прав, дві основні форми податкової прив'язки створюють підстави для фіскальної юрисдикції держави. Перший тип – персональна податкова прив'язка (personal fiscal attachment), вона заснована на резидентство або громадянство (національності); другий тип – економічна податкова прив'язка (economic fiscal attachment) – виникає при відсутності першої прив'язки. Коли зв'язок між державою та суб'єктом не прямий, а опосередкований об'єктом, який походить з території країни (майно, яке приносить дохід, або джерело доходу), мова йде про економічну прив'язку. Ці види прив'язок відображають поділ систем прибуткового оподаткування на оподаткування резидентів (загальносвітове оподаткування) та оподаткування нерезидентів (у джерела).[516]

Сучасні держави впроваджують систему оподаткування на основі взаємодії між державною територією, з одного боку, та суб'єкта/об'єкта оподаткування – з іншого. У разі оподаткування доходів, незалежно від того, чи отримані вони безпосередньо фізичною особою або через юридичну особу, стандартною практикою є те, що держава оподатковує особу залежно від територіального зв'язку з цією особою - платником податків (тобто на підставі його «фіскальної резиденції») і територіального зв'язку з об'єктом

---

[516] Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016. С.65. ISBN 978-5-9908572-2-3. С. 65

оподаткування (тобто на підставі «принципу територіальності»).[517]

Принцип економічної прив’язки фактично означає, що обидві держави наділені суверенним правом стягувати податок в рамках своєї податкової юрисдикції. Пріоритетним правом наділена країна-джерело, оскільки дохід платника податків-нерезидента відбувається з її території і має до неї економічну прив’язку на підставі принципу територіальності. Якби країна перебування платника податків (країна резидентства) – одержувача доходу також застосовувала б тільки принцип економічної прив’язки, то зіткнень податкових юрисдикцій б не виникало, оскільки в країні перебування платника податків такий зарубіжний дохід не оподатковувався б податком на підставі того, що він стався з території іншої країни. Однак країна резидентства реалізує свою податкову юрисдикцію за принципом персональної прив’язки особи на підставі одного з ознак резидентства, обкладаючи податком загальносвітовий дохід резидента, включаючи і дохід, раніше оподаткований в іншій державі на підставі принципу територіальності. Виникає ефект міжнародного подвійного оподаткування, в даному випадку доходу, отриманого платником податку, через одночасного застосування принципів резидентства і територіальності.[518]

Науковці також поділяють фінансово-правовий зв’язок на дві групи залежно від наявності у платника податків політичної чи економічної «приналежності» до держави оподаткування. Громадянство вказує на політичну приналежність платника податків. Місце здійснення економічної діяльності, що створює дохід, вказує на економічну приналежність.[519] Будь-яке податкове зобов’язання можливо тільки при наявності податкової прив’язки, тобто фіксованому зв’язку, хоча принципи його визначення не уніфіковані. Право держави стягувати податки виникає при наявності фактів, що «прив’язують»

---

517 Gadžo Stjepan. The Principle of «Nexus» or «Genuine Link» as a Keystoneof International Income Tax Law: A Reappraisal. INTERTAX, Volume 46, Issue 3. 2018. P.194. [Електронний ресурс]. URL: https://www.academia.edu/37911208/The_Principle_of_Nexus_or_Genuine_Link_as_a_Keystone_of_International_Income_Tax_Law_A_Reappraisal (дата звернення: 19.07.2019).

518 Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016 ISBN 978-5-9908572-2-3

519 Gadžo Stjepan. The Principle of «Nexus» or «Genuine Link» as a Keystoneof International Income Tax Law: A Reappraisal. INTERTAX, Volume 46, Issue 3. 2018. P.199. [Електронний ресурс]. URL: https://www.academia.edu/37911208/The_Principle_of_Nexus_or_Genuine_Link_as_a_Keystone_of_International_Income_Tax_Law_A_Reappraisal (дата звернення: 19.07.2019).

платника податків до держави та його податкової юрисдикції. Зазвичай перелік податкових прив’язок, що забезпечують необхідний зв’язок (nexus) суб’єкта з державою, включає в себе: громадянство (національну приналежність); доміциль або резидентство; присутність або ведення бізнесу на території країни; знаходження майна на території країни або здійснення операцій або транзакцій, в результаті яких отримано дохід, на цій території.[520] Стосовно цього, науковець Олександр Раст зазначає: «міжнародне податкове право не забороняє подвійне оподаткування але й не дозволяє державам оподатковувати особу, коли немає справжнього зв’язку між її доходом і державою оподаткування. Такий зв’язок особи з державою може бути особистим (принцип резиденства або громадянства) або територіальним (принцип територіальності походження доходів).[521]

Яскравим прикладом законодавчого закріплення фінансово-правового зв’язку особи з державою є Великобританія. Пунктами 31-37 частини 2 таблиці 45 Закону про фінанси (Finance Act 2013) від 06.04.2013 р.[522] визначені наступні види зв’язку особи: сімейний зв’язок (Family tie); зв’язок місця проживання (Accommodation tie); зв’язок, що пов’язаний з трудовою діяльністю (Work tie); зв’язок фактичного перебування (90-day tie); зв’язок з іншими державами (Country tie). Сумарний розрахунок зв’язків, що пов’язують особу з територією Великобританії за останні три податкові роки має назву «Зв’язки з Великобританією» (UK ties). Процедурні аспекти визначення фінансово-правового зв’язку особи з Великобританією відображені в податкових роз’ясненнях фіскальної служби.[523]

520 Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016. С.86. ISBN 978-5-9908572-2-3. С. 65

521 Alexander Rust, Double Taxation, in Double Taxation Within the European Union (Alexander Rust ed., Kluwer Law International 2011). Cf. also Reuven S. Avi-Yonah, International Tax as International Law an Analysis of the International Tax Regime 5 (Cambridge University Press 2007).

522 Finance Act 2013. [Електронний ресурс]. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/pdfs/ukpga_20130029_en.pdf (дата звернення: 10.07.2019)

523 Guidance note: Statutory Residence Test (SRT). [Електронний ресурс]. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/547118/160803_RDR3_August2016_v2_0final_078500.pdf (дата звернення: 10.07.2019)

5.1. Генезис принципу резиденства в податковому праві

В першій половині XX ст., враховуючи значну кількість двосторонніх міждержавних податкових угод, правила визначення резидентського статусу значно відрізнялись, що створювало колізію норм, якими визначався правовий статус платників податків.

Започаткований ще Лігою Націй процес розроблення єдиної типової угоди щодо уникнення подвійного оподаткування був завершений в 1963 році шляхом об’єднання доповідей (основних матеріалів) Фіскального Комітету Організації Економічного Співробітництва та Розвитку (надалі – ОЕСР) за попередні роки та прийняттям Проекту Конвенції про уникнення подвійного оподаткування на доходи і капітал і Рекомендацій про уникнення подвійного оподаткування.[524] У 1977 році Проект Конвенції був викладений в новій редакції та отримав нову назву Модельної Конвенції ОЕСР щодо податків на доходи і капітал, яка з подальшими змінами діє й у наш час (надалі – Модельна конвенція).[525]

Відповідно до п. 1 ст. 4 Модельної конвенції термін «резидент договірної держави» означає будь-яку особу, яка згідно із законодавством цієї держави підлягає оподаткуванню в ній у зв’язку з її місцем проживання, постійним місцем проживання, місцем управління чи іншим аналогічним критерієм, а також охоплює цю державу та будь-яку її адміністративно-територіальну одиницю або місцевий орган влади. Цей термін не включає будь-яких осіб, що підлягають оподаткуванню в конкретній державі лише стосовно доходів, джерелом яких є ця держава або стосовно майна, що на ній знаходиться.

Тобто, принцип територіальності походження доходів є окремим принципом оподаткування фізичних осіб, яскравим прикладом законодавчого застосування якого було податкове законодавство про прибуткове оподаткування населення в СРСР. Цей принцип прямо не відноситься до

---

[524] Крохина Ю. А. Налоговое право. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С.112.

[525] Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). OECD, 2015. [Електронний ресурс]. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page1 (дата звернення: 11.03.2017).

принципу резидентства, оскільки останній включає в себе оподаткування доходів, що походять з території певної держави (про співвідношення цих двох принципів буде йти мова в наступних підрозділах цієї роботи). У п. 2 ст. 4 Модельної конвенції визначено, що у випадках, коли фізична особа є резидентом обох договірних держав, її статус визначається за додатковими критеріями.

З цього часу принцип громадянства остаточно втратив свою актуальність, оскільки правовий статус платників податків залежав виключно від резидентства фізичних осіб, а громадянство розглядалось як один з критеріїв визначення резидентського статусу.

Додатковою підставою втрати актуальності визначення правового статусу платників податків, виходячи з їхнього політико-правового зв'язку з певною державою, є набуття чинності в 1965 році Європейської соціальної хартії від 18.10.1961 р.,[526] що була підписана державами-членами Ради Європи з метою сприяння економічному та соціальному прогресу шляхом, зокрема, захисту та подальшої реалізації прав і основних свобод людини; здійснення соціальних прав повинно бути забезпечене без будь-якої дискримінації, зокрема, за ознакою національної належності. Положенням ст. 18 цього міжнародного договору визнавалось право громадян будь-якої договірної держави займатися трудовою діяльністю та отримувати дохід від такої діяльності на території іншої договірної держави на тих самих умовах, що й для громадян останньої держави. Тобто, оподаткування доходу від трудової діяльності не повинно диференціюватися залежно від громадянської приналежності.

На початку цього підрозділу надавалось визначення принципу резидентства фізичної особи, за його внутрішньою сутністю, як основні засади на яких побудований правовий статус платника податку на доходи. Сучасний принцип резидентства фізичної особи, крім внутрішньої сутності має зовнішню форму – сукупність критеріїв (правил), за допомогою яких визначається ступінь

[526] Європейська соціальна хартія від 18.10.1961. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_300/print1464161073893540 (дата звернення: 11.03.2017).

фінансово – правового зв’язку фізичної особи з двома і більше державами з метою визначення більш тісніших зв’язків фізичної особи з певною податковою юрисдикцією (державою), перед якою така особа матиме обов’язок зі сплати податків з усіх джерел доходів.

Ступінь фінансово-правового зв’язку особи визначається в першу чергу через місце проживання особи в певній податковій юрисдикції, а в разі неможливості визначення зв’язку за допомогою цього критерію, то застосовуються додаткові законодавчо визначені правила. На відміну від принципу громадянства (політико-правового зв’язку особи з державою), що прив’язувався до місця проживання платника податку та джерел походження доходів, принцип резидентства базується виключно на фінансово-правовому зв’язку фізичної особи з певною податковою юрисдикцією та проявляється через обов’язки такої особи перед податковою юрисдикцією, а не державою, громадянином якої є платник податку.

Головними особливостями цього принципу є: правосуб’єктність платника податків завжди є спеціальною та виникає на підставі обов’язку; обов’язок виникає здебільшого не перед державою, а перед податковою юрисдикцією (міждержавною, державною, локальною, спеціальною тощо); політико-правовий зв’язок особи (громадянство) з певною державою прямо не впливає на обов’язок зі сплати податків; при фінансово-правовому зв’язку обов’язки виникають лише щодо сплати податків.

В другій половині XX ст. розвинені країни практично повністю були охоплені мережею двосторонніх податкових угод щодо уникнення подвійного оподаткування і враховуючи свободу міграції населення, товарів і капіталу між ними, роль податкових угод у загальному обсязі їх податкового законодавства була дуже значна.[527] Значимість міждержавних угод при визначенні резидентського статусу фізичних осіб також випливає з принципу пріоритетності міжнародних договорів над нормами національного законодавства, що встановлений ст. 27 Віденської конвенції ООН «Про право

---

[527] Крохина Ю. А. Налоговое право. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С.112.

міжнародних договорів» від 23.05.1969 р.[528] Для прикладу, в ч. 2 ст. 1 Рекомендацій комісії 94/79/ЄЕС щодо оподаткування деяких позицій прибутку, отриманих нерезидентами у державах-членах, інших, ніж ті, у яких вони є резидентами від 21.12.1993 р. (OB L 039, 10.02.1994, С. 22) для цілей цієї рекомендації термін «резидент» визначається відповідно до положень угод про подвійне оподаткування, укладених між державами-членами або, у разі відсутності такої угоди про подвійне оподаткування, відповідно до положень національного законодавства.[529]

Необхідно зауважити, що в міжнародному праві також є Модельна конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвинутими країнами та тими, які розвиваються, однак саме Модельна конвенція є основою для міжнародних договорів щодо уникнення подвійного оподаткування, зокрема, в країнах ЄС. В.А. Кашин зазначає, що Модельна конвенція не тільки заклала основні принципи уникнення подвійного оподатковування, але і дозволила уніфікувати (стандартизувати) терміни, поняття, критерії, якими користуються податкові фахівці в усьому світі .[530]

Спираючись на вищевикладені позиції, що, як в національному законодавстві, так і в міжнародному праві, що базується на модельних конвенціях щодо подвійного оподаткування (ОЕСР, ООН, США), існують спеціальні правила або критерії, за допомогою яких визначається резидентський статус особи. Ці критерії отримали узагальнюючу назву «tiebreaker rules».[531]

В подальшому положення міждержавних податкових угод стали джерелом для визначення правового статусу платників податків в національному податковому праві. В цьому контексті, цікавою правовою

---

[528] Віденська конвенція ООН «Про право міжнародних договорів» від 23.05.1969. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_118/print1464161073893540 (дата звернення: 11.03.2017).

[529] Рекомендації комісії 94/79/ЄЕС щодо оподаткування деяких позицій прибутку, отриманих нерезидентами у державах-членах, інших, ніж ті, у яких вони є резидентами», від 21.12.1993. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_969 (дата звернення: 11.03.2017).

[530] Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. Финансы, ЮНИТИ. 1998. С.130.

[531] Tanenbaum E. Abandoning ‘Lawful Permanent Resident’ Status. Tax Management International Journal. 2015. [Електронний ресурс]. URL: http://www.bna.com/abandoning-lawful-permanent-n17179922026/ (дата звернення: 11.03.2017).

аналогією фінансово-правових принципів є норми Європейської конвенції про громадянство від 06.11.1997 р. (надалі – Конвенція про громадянство)[532] Так, в ч. 1 ст. 21 Конвенції про громадянство визначається, що в разі наявності у особи громадянств двох та більше держав, військовий обов'язок підлягає виконанню лише у одній з держав – аналогія з загальним податковим принципом уникнення подвійного оподаткування. В ч. 3 ст. 21 Конвенції про громадянство передбачаються правила розмежування військового обов'язку – аналогія критеріїв визначення резидентського статусу платників податків. Відповідно до п. «а» ч. 3 ст. 21 Конвенції про громадянство будь-яка особа є військовозобов'язаною стосовно держави-учасниці, на території якої вона постійно проживає – аналогія податковому принципу резидентства. З вищенаведеної аналогії, можна побачити, що джерелом правового регулювання сучасного політико-правового обов'язку особи – військового обов'язку є фінансово-правові норми, зокрема щодо уникнення подвійного оподаткування.

5.2. Науково-практична проблематика критеріїв визначення резидентського статусу

Науковець А.А. Шахмаметьєв розглядає поняття «резидентство» у вузькому та широкому розумінні. У вузькому розумінні відображається буквальне смислове навантаження цього поняття, тобто стійкі відносини особи з державою (її податковою територією), що дозволяють вважати її податковим резидентом цієї держави. У широкому розумінні ця категорія виступає як правовий інститут, до складу якого включають систему критеріїв, які застосовуються в установленому порядку і створюють легальну та легітимну основу правил ідентифікації та формалізації зв'язків (політичних, економічних, юридичних, соціальних) особи з державою. Наявність таких зв'язків є підставою визнання даної особи резидентом цієї держави і покладання на неї відповідного обсягу податкових обов'язків.[533] На думку А.П. Балакіна,

---

[532] Європейська конвенція про громадянство від 06.11.1997. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_004 (дата звернення: 11.03.2017).

[533] Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. 2014. ISBN 978-5-7133-1449-1. С. 21.

резидентство - це правовий зв'язок держави з фізичними та юридичними особами, заснований на певній прив'язаності останніх до території держави, що встановлюється з метою оподаткування.[534]

Загалом, розмежування резидентського статусу фізичної особи здійснюється на двох рівнях: на рівні національного податкового законодавства та на рівні міждержавних угод про уникнення подвійного оподаткування, які в свою чергу є частиною податкового законодавства України (п. 3.1 ст. 3 ПКУ). У ч. 2 ст. 19 Закону України «Про міжнародні договори України» від 29.06.2004 р. встановлюється примат правил міжнародного договору.[535] Аналогічна позиція міститься в ст. 27 Віденської конвенції ООН «Про право міжнародних договорів» від 23.05.1969 р., до якої Україна приєдналася 14.04.1986 р.[536] Станом на 2019 р. Україна уклала більш ніж 70 угод про уникнення подвійного оподаткування, які здебільшого відповідають положенням Модельної конвенції.[537]

Як вже зазначалось в попередньому підрозділі, згідно п. 1 ст. 4 Модельної конвенції термін «резидент договірної держави» означає будь-яку особу, яка згідно із законодавством цієї держави підлягає оподаткуванню в ній у зв'язку з її місцем проживання, постійним місцем проживання, місцем управління чи іншим аналогічним критерієм, а також охоплює цю державу та будь-яку її адміністративно-територіальну одиницю або місцевий орган влади. Цей термін не включає будь-яких осіб, що підлягають оподаткуванню в конкретній державі лише стосовно доходів, джерелом яких є ця держава або стосовно майна, що в ній знаходиться.

Тобто, міжнародними нормами, що мають пріоритет над нормами національного законодавства, встановлено, що резидентський статус фізичної

---

534 Балакина А. П. Гражданство и резидентство как элементы правового статуса налогоплательщика // Финансовое право. 2004. № 5. С. 20.

535 Про міжнародні договори України : Закон України від 29.06.2004, № 1906-IV : із зм. і доп. станом на 20.07.2014. Відомості Верховної Ради України. 2004. № 50. Ст. 540.

536 Віденська конвенція ООН «Про право міжнародних договорів» від 23.05.1969. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_118/print1464161073893540 (дата звернення: 11.03.2017).

537 Чинні двосторонні міжурядові угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування. [Електронний ресурс]. URL: http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/ (дата звернення: 31.03.2019).

особи визначається національним податковим законодавством кожної з договірних держав виходячи, по-перше, з наявності обов’язку сплачувати податки в цій державі, по-друге, за допомогою таких критеріїв, як місце проживання, постійне місце проживання або аналогічних критеріїв.

У розвинених державах національне податкове законодавство не містить чіткого визначення термінів «резидент», «фіскальний резидент» або «податковий резидент». Натомість у правовій базі цих держав наявні правила, за допомогою яких особа визнається резидентом конкретної податкової юрисдикції. Принагідно потрібно зауважити, що така позитивна практика була імплементована в податкове законодавство України.

Згідно з пп. «в» пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ фізична особа – резидент – це особа, що має місце проживання на території України, або центр життєвих інтересів якої знаходиться в Україні, або яка постійно перебуває на території держави не менше 183 днів протягом року. У разі неможливості визначення резидентського статусу за вищенаведеними критеріями, то особа вважається резидентом, якщо є громадянином України.

Фінансово-правовий зв’язок фізичної особи з державою проявляється через місце проживання особи, яке, у свою чергу, може бути непостійним, постійним та основним. Вказані основні критерії визначення резидентського статусу особи є визначальними при встановлені фінансово-правового зв’язку особи, однак не є виключними. У разі неможливості визначення резидентського статусу особи за основними критеріями застосовуються такі критерії, як центр життєвих інтересів, перебування на території держави протягом 183 днів і громадянство особи.

У п. 2 ст. 4 Модельної конвенції визначено, що у випадках, коли фізична особа є резидентом обох договірних держав, її статус визначається так:

а) особа вважається резидентом лише тієї договірної держави, де вона має місце постійного проживання; якщо вона має місце постійного проживання в обох договірних державах, вона вважається резидентом лише тієї договірної

держави, де вона має тісніші особисті й економічні зв’язки (центр життєвих інтересів);

b) якщо договірної держави, у якій вона має центр життєвих інтересів, не може бути визначено або, якщо вона не має місця постійного проживання в жодній договірній державі, вона вважається резидентом лише тієї договірної держави, де вона зазвичай проживає;

c) якщо вона зазвичай проживає в обох договірних державах або в жодній з них, вона вважається резидентом лише тієї договірної держави, національною особою якої вона є;

d) якщо вона є національною особою обох договірних держав або жодної з них, компетентні органи договірних держав вирішують це питання за взаємною згодою.[538]

Тобто, якщо кожна з договірних держав відповідно до свого національного законодавства визнає одну й ту ж фізичну особу своїм резидентом, то статус цієї особи визначається за відповідними критеріями, передбаченими в Модельній конвенції.

Отже, міжнародними договорами щодо уникнення подвійного оподаткування та національним податковим законодавством закріплені критерії, за допомогою яких визначається резидентський статус фізичної особи, однак цими нормативно-правовими актами не визначено юридичних термінів для цих критеріїв. У зв’язку з цим, сформувати номінальні правові дефініції (через які розкривається, уточнюється, вводиться значення термінів) можна лише за допомогою аналізу норм законодавства України, міжнародних податкових договорів, наукових поглядів та шляхом застосування загальної аналогії права. За наслідком наукового аналізу також можна визначити ступінь правового регулювання та проблематику правозастосування цих критеріїв.

Місце проживання платника податків.

[538] Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). OECD, 2015. [Електронний ресурс]. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page1 (дата звернення: 11.03.2017).

Першим критерієм є місце проживання платника податків, яке за загальним правилом можна розглядати як житло, розташоване на території адміністративно-територіальної одиниці, у якій особа проживає постійно або тимчасово.[539] ПКУ не містить визначення терміну «місця проживання», але на підставі положень пп. 14.1.129.1 п. 14.1 ст. 14 цього нормативно-правового акту можна зробити висновок, що місцем проживання за легальними характеристиками є віднесені до житлового фонду будівлі, зокрема, житловий будинок, квартира, котедж і кімнати в багатосімейних (комунальних) квартирах. Зі змісту підпунктів 14.1.129.2, 14.1.129.3, 14.1.129-1 п. 14.1 ст. 14 ПКУ вбачається, що до місця проживання особи не відноситься садовий та дачний будинок, готелі, мотелі, кемпінги, пансіонати, ресторани та бари, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, будинки відпочинку.

По суті, враховуючи вищевикладені критерії щодо змістовного наповнення категорії «місце проживання», можна дійти висновку, що це віднесені до житлового фонду будівлі (житловий будинок, квартира, котедж і кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах), розташовані на території адміністративно-територіальної одиниці, в якій особа може проживати постійно або тимчасово.

У процедурному плані правова категорія «місце проживання» стосується адміністративного провадження у вигляді вчинення реєстраційних дій – внесення інформації до Єдиного державного демографічного реєстру про місце проживання або місце перебування особи зі зазначенням адреси, за якою з особою може вестися офіційне листування або вручення офіційної кореспонденції, до паспорта громадянина України, тимчасового посвідчення громадянина України, посвідки на постійне проживання, посвідки на тимчасове проживання, посвідчення біженця, посвідчення особи, яка потребує додаткового захисту, посвідчення особи, якій надано тимчасовий захист,

---

[539] Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 40–44. Ст. 356; Про затвердження Порядку реєстрації місця проживання та місця перебування фізичних осіб в Україні та зразків необхідних для цього документів : наказ Міністерства внутрішніх справ від 22.11.2012, № 1077 : із зм. і доп. станом на 19.12.2014. Офіційний вісник України. 2012. № 99. Ст. 195.

довідки про звернення за захистом в Україні[540] (п. 1.2 Порядку реєстрації місця проживання та місця перебування фізичних осіб в Україні та зразків необхідних для цього документів, затвердженого наказом Міністерства внутрішніх справ від 22.11.2012 р. № 1077) (надалі – Порядок реєстрації місця проживання). При цьому громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які постійно або тимчасово проживають в Україні, зобов’язані протягом десяти днів після прибуття до нового місця проживання зареєструвати місце проживання.[541]

Тобто платник податків зобов’язаний протягом десяти днів зареєструвати своє місце проживання, за наслідком чого уповноважений орган на підставі Закону України «Про Єдиний державний демографічний реєстр та документи, що підтверджують громадянство України, посвідчують особу чи її спеціальний статус» і згідно з Порядком реєстрації місця проживання внесе відповідні відомості до Єдиного державного демографічного реєстру та до паспорту громадянина України або посвідки на постійне проживання. Стосовно державної реєстрації місця проживання, варто також звернути увагу на рішення Європейського суду з прав людини від 19.10.2004 р. у справі «Мельниченко проти України» в якому суд висловив позицію, що навіть при фактичній відсутності особи в Україні, правовий зв’язок з державою зберігається у зв’язку з наявністю нескасовної прописки в національному паспорті.[542]

У податкових роз’ясненнях, що були видані фіскальною службою в часи регулювання правового статусу платників податку на доходи в аналогічний спосіб Законом № 889-IV, наприклад, у листі Державної податкової адміністрації України від 18.11.2010 р. № 12299/6/17-0716, надано рекомендацію, відповідно до якої при застосуванні зазначеної норми платникам податків потрібно керуватися нормами іншого спеціального та/або загального

540 Про затвердження Порядку реєстрації місця проживання та місця перебування фізичних осіб в Україні та зразків необхідних для цього документів : наказ Міністерства внутрішніх справ від 22.11.2012, № 1077 : із зм. і доп. станом на 19.12.2014. Офіційний вісник України. 2012. № 99. С. 195.

541 Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні : Закон України від 11.12.2003 № 1382-IV : із зм. і доп. станом на 22.11.2014. Відомості Верховної Ради України. 2004. № 15. С. 232.

542 Рішення Європейського суду з прав людини від 19.10.2004 у справі «Мельниченко проти України». Офіційний вісник України. 2005. № 21. С. 265.

цивільного законодавства.[543] Керуючись нормами спеціального та загального законодавства України можна визначити місце проживання та постійне місце проживання особи, а для визначення фінансово-правової дефініції «основне місце проживання», на думку автора цього дослідження, доцільно застосувати загальну аналогію права та доктринальні положення фінансового права.

Стосовно цього, науковець М.В. Кармаліта зазначає, що там, де правозастосувач керується результатами доктринального тлумачення в якості додаткового засобу поряд з основними (нормативним актом або актами офіційного тлумачення), можна говорити про опосередковане значення доктринального тлумачення для правозастосовчої практики. Проте воно може мати і безпосереднє юридичне значення. Мова йде про випадки звернення до аналогії права та аналогії закону. У випадках аналогії закону не завжди на практиці можна визначити схожість чи відмінність нормативних актів і фактичних відносин, до яких вони застосовуються. Не виключається звернення до спеціальних наукових досліджень та думок окремих вчених. Завданням науковців є полегшення розуміння та застосування права шляхом роз’яснення волі законодавця.[544]

Правову категорію «основне місце проживання» за змістом можна співвіднести з термінами «habitual abode» і «fiscal domicile», що застосовуються в Модельній конвенції та в податкових законодавствах держав з розвиненою економікою.

Так, категорія «habitual abode» – це одне з правил «tiebreaker rules» Модельної конвенції, що застосовується, якщо особа має постійне місце проживання в двох договірних країнах і неможливо точно визначити її центр життєвих інтересів, а тому береться до уваги та резиденція (місце проживання), де особа проводить більше часу (переважно проживає).[545]

---

543 Лист Державної податкової адміністрації України від 18.11.2010 № 12299/6/17-0716. [Електронний ресурс]. URL: http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/1409-12299.html (дата звернення: 11.03.2017).

544 Кармаліта М. В. Правова доктрина – джерело (форма) права : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01; КНУТШ. Київ, 2012. С.143-144.

545 Commentaries on the articles of the Model Tax Convention // OECD Model Tax Convention : full-length version. 2010. Vol. II. P. R(15)–1. Pp. 87-88

Тобто міжнародний термін «habitual abode» по-перше, застосовується в разі неможливості визначення резидентського статусу за допомогою попередніх критеріїв, по-друге, враховує не лише формальну наявність постійного місце проживання, а й місце де особа «зазвичай проживає», тобто фактичне постійне проживання особи. Одним з прикладів нормативно-правового використання цього правила та вживання терміну в законодавстві України може бути п. «b» ч. 1 ст. 4 Конвенції між Урядом України та Урядом Мексиканських Сполучених Штатів про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та майно в аспекті визначення резидентського статусу особи в тій Договірній Державі, де вона «зазвичай проживає».[546]

Тобто, категорія «habitual abode», що використовується в модельних конвенціях, на перший погляд, як за своїм змістом так і за формою (одне з правил визначення резидентського статусу) кореспондується з категорією «основне місце проживання» Податкового кодексу України, однак все ж за змістом є вужчою, оскільки нею береться до уваги лише формальна ознака переважного проживання особи.

Зарубіжні підходи у правовій регламентації основного місця проживання фізичної особи відсилають до правової категорії «доміциль» (фіскальний доміциль), яка в країнах англосаксонської правової системи та в країнах з континентальною правовою системою за змістом схожа, однак має деякі особливості. В якості методологічного інструменту для аналізу розбіжностей між правовими системами різних юрисдикцій, порівняльне правознавство є корисним засобом для підвищення розуміння міжнародного правового порядку і його ставлення до інших правових систем.[547]

Наприклад, доміциль (fiscal domicile) Великобританії – це особа, що народилась або переважну частину життя прожила у Великобританії або

546 Про ратифікацію Конвенції між Урядом України та Урядом Мексиканських Сполучених Штатів про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та майно і Протоколу до неї: Закон України від 02.10.2012 № 5297-VI. Офіційний вісник України. 2012. № 81. С. 9.

547 Butler W. E. Comparative Law and International Law / in R. Bernhardt (ed.). Encyclopedia of Public International Law. North-Holland, 1992. Vol. I. P. 700.

останнім часом постійно там проживає.[548] Тобто, резидент – це особа, що має місце проживання у Великобританії, а доміциль – це особа, що фактично проживає у Великобританії.

Натомість у країнах континентальної системи права, зокрема Франції, Австрії, Ліхтенштейну, фіскальним доміцилом є фізична особа постійне місце проживання якої співпадає з місцем здійснення професійної діяльності та центром життєвих інтересів (економічних зв'язків). Так, відповідно до ст. 4B Загального кодексу про податки Республіки Франції (Code général des impôts de la République française) фіскальний доміциль (domicile fiscal) це особа, що має постійне житло або основну резиденцію у Франції, та/або професійна діяльність (платна або безоплатна) якої здійснюється у Франції, та/або центр економічних зв'язків знаходиться у Франції.[549]

Тобто термін «фіскальний доміциль» в податковому законодавстві Франції так само, як і в українському законодавстві термін «основне місце проживання», є одним з критеріїв визначення резидентського статусу особи та в своєму змісті поєднує постійне місце проживання особи та економічні зв'язки з державою.

Враховуючи вищенаведене, можна дійти висновку, що критерій, який дозволяє безумовно віднести особу до резидентів України «основне місце проживання» за своєю правовою природою (за своїм духом) та за зовнішньою формою (матеріальним закріпленням) подібний більше до аналогічного критерію визначення резидентського статусу особи в країнах континентальної системи права, зокрема Республіки Франції – «фіскальний доміциль», що в свою чергу дає підстави стверджувати, що ці дві правові категорії аналогічні одна до одної.

Відповідно до положень податкового законодавства України та шляхом

---

548 Guidance Note: Residence, Domicile and the Remittance Basis. [Електронний ресурс]. URL: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/427602/RDR1_gov_uk_hyperlinks_0_3_7078500.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

549 Code General des Impôts : dernière modification du 19.08.2015. [Електронний ресурс]. URL: http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000006302201&cidTexte=LEGITEXT000006069577 (дата звернення: 11.03.2017).

застосування загальної аналогії права щодо аналогічного правового явища в податковому законодавстві країни з подібною правовою системою, можна визначити номінальну правову дефініцію основного місця проживання особи, як безумовного критерію віднесення її до резидентів України. Отже, основне місце проживання платника податків – це постійне місце проживання на території України, в якому платник податків фактично проживає, або з яким пов'язує свою економічну діяльність та яке самостійно визначає основним для детермінації його резидентського статусу.

Основними критеріями детермінації резидентського статусу фізичної особи – платника податків є його місце проживання, постійне місце проживання та основне місце проживання, причому останній критерій є безумовним. Поряд з ними, податкове законодавство передбачає додаткові критерії визначення резидентського статусу – центр життєвих інтересів, фактичне перебування протягом 183 днів та громадянство платника податків.

Центр життєвих інтересів платника податків.

Якщо особа має місце постійного проживання як в Україні, так і в іноземній державі, то вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні (пп. «в» пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

Деякими науковцями висловлюється думка, що визначення резидентського статусу особи за допомогою критерію тісних особистих чи економічних зв'язків (центру життєвих інтересів) є хибним та ускладнює визначення такого статусу. Дана наукова позиція обґрунтовується, крім іншого, відсутністю законодавчих механізмів детермінації центру життєвих інтересів. Так, С.В. Пархоменко-Цироциянц зауважує, що встановлюючи умови для визначення особи податковим резидентом, законодавець ускладнив такий порядок. Введення такого критерію, як центр життєвих інтересів, може викликати на практиці непорозуміння, оскільки особа, сім'я якої знаходиться в Україні, працює на території іншої держави, може визнаватися податковим

резидентом згідно зі законодавством обох країн.[550] В реаліях податкового законодавства України, така наукова думка заслуговує на увагу, однак висловлену в ній проблематику доцільно дослідити виходячи з наукових позицій та правозастосовчої практики держав з розвиненою та усталеною податковою системою.

Перш за все, варто зауважити, що законодавчого визначення терміну «центр життєвих інтересів» ПКУ не передбачає, так само як і механізм детермінації більш тісних особистих чи економічних зв'язків. Тому, з метою наукового дослідження цього правового явища його доцільно за допомогою історико-правового та діалектичного методів пізнання виокремити в правову категорію та через аналіз та синтез головних елементів визначити номінальну та реальну дефініції. Формування уявлень про центр життєвих інтересів особи необхідно розглядати з урахуванням підходів нормативізму щодо конкретно-історичних параметрів становлення світової практики уникнення подвійного оподаткування, здійснення аналізу концепцій та поглядів на відповідні процеси. Стосовно цього, О.Ю. Бойцова, висловлює позицію про поєднання евристичних інструментів (теоретико-методологічних підходів, концепцій, теорій, дослідницьких стратегій тощо), що мають нормативне значення та використовуються для аналізу нормативної проблематики.[551] У цьому сенсі нормативістське підґрунтя стосується визначення підстав, характеристик і складових елементів категорії «центр життєвих інтересів», а також регламентації правил і керівних засад діяльності з уникнення подвійного оподаткування за напрямом їх протиставлення «ненормативності».

Сучасні юридичні погляди утворилися не водночас, вони є результатом попередніх наукових досліджень суспільних відносин.[552] Таке правове явище як тісні особисті чи економічні зв'язки з державою бере свій початок з теорії

---

550 Пархоменко-Цироциянц С. В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Одес. нац. юрид. акад. Одеса, 2005. 18 с.

551 Бойцова О.Ю. Нормативизм в западной политической науке XX в. : автореф. дис. на соискание науч. степени докт. политич. наук : спец. 23.00.01. М., 2004. 66 с.

552 Берендтс Е.Н. Финансовое право Великого княжества Финляндского в XIX столетии : ист. очерк. СПб. : Гос. тип., 1900. 321 с. [Електронний ресурс]. URL: http://search.rsl.ru/en/record/01003557045 (дата звернення: 11.03.2017).

економічних зв'язків Георга фон Шанца, про яку йшла мова в попередніх розділах даного дослідження. Власне ці зв'язки особи з державою є підставою для стягнення податків з особи. Простежити ступінь «тісноти» цих зв'язків щодо кожної окремо взятої особи, що так чи інакше пов'язана з державою або декількома державами важко. Найбільш вдалим способом визначення цих зв'язків є формальний їх прояв – постійне місце проживання особи. Тому, на законодавчому рівні саме постійне місце проживання особи є основним критерієм визначення резидентського статусу платника податків. Іншими словами, це правове явище можна спробувати пояснити таким чином: центр життєвих інтересів – це сутність резидентності особи, однією з зовнішніх форм якої є постійне місце проживання.

З урахуванням положень попереднього підрозділу, вищенаведене співвідношення центру життєвих інтересів та постійного місця проживання можна підтвердити тим, що в ретроспективі фінансово-правовий термін «резидент», який вживається в законодавствах держав з континентальною правовою системою, походить від німецького цивільно-правового терміну «резиденція», тобто постійне місце проживання, яке в свою чергу на науковому рівні тлумачиться як місце, де особа постійно або тимчасово перебуває та в якому знаходиться «центр умов її життя» (Mittelpunkt ihrer Lebensverhältnisse).[553]

У 1948 році в міжнародному договорі між Швецією та Швейцарією для визначення податкової юрисдикції особи було вперше застосовано принцип більш тісних економічних та особистих зв'язків особи (центру життєвих інтересів) з державою, і саме цей договір вважається першоджерелом цього терміну в сучасному міжнародному праві.[554] По суті, Модельна конвенція та Коментар до неї є основним сучасним джерелом критерію «центр життєвих інтересів». Це твердження можна також підтвердити тим, що Сполучені Штати Америки свої договори з питань уникнення подвійного оподаткування

---

553 Tiley J. Studies in the History of Tax Law. A&C Black, 2014. 568 p. [Електронний ресурс]. URL: https://books.google.com.ua/books?id=bpDqAwAAQBAJ&dq=german+double+taxation+act+1870&hl=ru&source=gbs_navlinks_s (дата звернення: 11.03.2017).

554 Kragen A. A. Double Income Taxation Treaties: The O.E.C.D. Draft. California Law Review. 1964. Vol. 52. Issue 2. P.169.

укладають за власним модельним договором, а для тлумачення змісту терміну центр життєвих інтересів застосовуються Модельна конвенція та Коментар до неї.[555]

Крім того, іншим прикладом цьому може бути й рішення Верховного Суду Австралії, яке стало судовим прецедентом і використовується в податкових роз'ясненнях цієї держави, у якому судом визнано, що офіційні коментарі Модельної конвенції можуть відноситися до інтерпретації (тлумачення) податкових міжнародних договорів, заснованих на моделі ОЕСР.[556]

Статтею чотири Модельної конвенції передбачено, що якщо особа (платник податків) є резидентом двох або більше договірних країн, то податкова юрисдикція визначається, крім іншого, виходячи з більш тісних персональних або економічних зв'язків цієї особи з однією з договірних держав (центр життєвих інтересів). Із положень п.15 Коментаря до Модельної конвенції вбачається, що для визначення центру життєвих інтересів особи необхідно комплексно звернути увагу на сім'ю та соціальні відносини, професію, політичну, культурну чи іншу активність, місце здійснення підприємницької діяльності, місце з якого здійснюється управління його власністю (майном). В цьому ж пункті Коментаря наведено приклад, що, якщо особа має своє житло (будинок, квартиру) в одній державі та отримує (купляє, орендує) житло в іншій державі, при цьому зберігаючи перше, то центр життєвих інтересів зберігається за першим житлом, де особа постійно жила, мала сім'ю, працювала.[557]

Німецький науковець в галузі міжнародного оподаткування професор Клаус Фогель стверджує, що особисті відносини охоплюють весь життєвий шлях платника податків, зокрема, сім'ю, соціальні, політичні та культурні відносини. До факторів (елементів) особистих відносин особи Клаус Фогель також відносить намір провести старість у визначеному місці, зарахування до

---

555 Tanenbaum E. Abandoning 'Lawful Permanent Resident' Status. Tax Management International Journal. 2015. [Електронний ресурс]. URL: http://www.bna.com/abandoning-lawful-permanent-n17179922026/ (дата звернення: 11.03.2017).

556 Thiel v. Federal Commissioner of Taxation (1990). [Електронний ресурс]. URL: https://jade.barnet.com.au/Jade.html#!a=outline&id=67578 (дата звернення: 11.03.2017).

557 Commentaries on the articles of the Model Tax Convention // OECD Model Tax Convention : full-length version. 2010. Vol. II. P. R(15)–1. Pp. 87.

списків виборців, членство в клубі або хобі. Найбільш значущим фактором (елементом) для визначення більш тісних особистих відносин платника податків є місце його постійного проживання з сім'єю, а якщо така особа живе на самоті, тоді місце проживання його сім'ї, якщо особа підтримує відносини з ними.[558] По суті, персональні (особисті) відносини особи необхідно досліджувати не тільки в просторі (державах, у яких вони відбуваються), а й у часі – в минулому, теперішньому та майбутньому (в якій державі відбувались відносини, в якій відбуваються та з якою державою особа пов'язує подальші відносини).

За Клаусом Фогелем економічні відносини особи виникають та існують перш за все з доходів або джерел їх походження, пов'язаних із місцем постійного проживання особи. Місце постійного проживання особи є реалізацією економічних відносин, як прояв певних особливих зв'язків із її державою. Це, як правило, полягає в тому, що місце постійного проживання є відправною крапкою звідки особа виконує повсякденну роботу або керує та контролює свій капітал або доходи.[559]

Стосовно співвідношення особистих та економічних зв'язків особи є різні точки зору, зокрема, англійський правознавець Сету Камал зазначає, що особисті відносини мають перевагу над економічними, оскільки перші є базовими для особи, а другі похідними.[560] Англійський професор, суддя Вищого трибуналу Айвері Джонс також поділяє таку точку зору та зазначає, що деякий час у рішеннях судів Швейцарії та Нідерландів була колізія пріоритетності зв'язків, однак вона була вирішена на користь особистих відносин особи.[561] Звідси до змісту правової категорії «центр життєвих інтересів» можна віднести суб'єктивні та об'єктивні відносини, що мають місце при визначенні економічних і особистих зв'язків особи.

Так, до об'єктивних відносин центру життєвих інтересів відносяться

558 Vogel K. on Double Taxation Conventions. third edition. The Netherlands : Kluwer Law International, 1997. P.249.
559 Vogel K. on Double Taxation Conventions. third edition. The Netherlands : Kluwer Law International, 1997. P.249.
560 Kamal S. Individual Tax Residence: The Law and Practice on the Residence of Individuals for UK Tax. London : Sweet & Maxwell, 2011. P.185.
561 Avery Jones J. F. Dual residence of individuals: the meaning of the expressions in the OECD Model Convention. British Tax Review. London, 1981. Nos. 1 & 2. P.241-246.

професія, здійснення підприємницької діяльності, місце, із якого здійснюється управління власністю (майном) тощо, до суб'єктивних – наміри особи, хобі, підтримання відносин із сім'єю. Стосовно останніх професор Лондонського Університету Філіп Бейкер зазначає, що при дослідженні суб'єктивних відносин особи виникають труднощі, оскільки заяви особи не завжди відповідають фактичним обставинам, тим не менш усі суб'єктивні відносини повинні базуватися на об'єктивних.[562] У цілому потрібно вказати, що жоден із елементів центру життєвих інтересів не має перевагу над іншим, тільки при їх спільному аналізі та оцінці можна визначити резидентський статус платника податків та податкову юрисдикцію.

Спираючись на вищевикладене, необхідно наголосити на тому, що інтерсуб'єктивність відображається як у законодавчому, так і на рівні норм, сформованих у результаті цих правовідносин (насамперед в судових прецедентах). Наприклад, один із основних судових прецедентів Канади щодо визначення резидентського статусу особи шляхом застосування критерію «центр життєвих інтересів» є рішення суду у справі Hertel v. Minister of National Revenue, у якому суд здійснивши аналіз тісних особистих та економічних відносин особи зауважив, що при визначенні резидентського статусу недостатньо просто зважити або підрахувати кількість таких тісних зв'язків із кожною державою, набагато важливіше дослідити глибину коріння (природу, основу) центру життєвих інтересів особи.[563] Згодом при ухваленні рішень у цій категорії справ судові установи Канади, виходячи з цього прецеденту, звертаються також до першоджерел (коріння) центру життєвих інтересів особи. Підтвердженням цьому є рішення у справах Yoon v. the Queen[564], Trieste v. the Queen[565] у яких суди окрім аналізу факторів також досліджували власне природу

---

[562] Maisto Guglielmo. Residence of Individuals Under Tax Treaties and EC Law / ed. by Guglielmo Maisto. Amsterdam : IBFD, 2010. Vol. 6. P.172-173.

[563] Rossi A. A. Residence and Tie-Breaker Provisions Under the Pending Italy-U.S. Tax Treaty. P.994. [Електронний ресурс]. URL: http://www.funaro.com/taxnotes/ResidenceMarch2003.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

[564] Yoon v. The Queen. Court Database: Tax Court of Canada Judgments 2005-07-22. [Електронний ресурс]. URL: http://decision.tcc-cci.gc.ca/tcc-cci/decisions/en/item/25785/index.do (дата звернення: 11.03.2017).

[565] Trieste v. The Queen. Court Database: Tax Court of Canada Judgments 2012-03-21. [Електронний ресурс]. URL: http://decision.tcc-cci.gc.ca/tcc-cci/decisions/en/item/30753/index.dor=AAAAAQAWVHJpZXN0ZcKgdi7CoHRoZSBRdWVlbgE (дата звернення: 11.03.2017).

зв'язків особи з кожною державою. Для країн англосаксонської правової сім'ї вважається, що на підставі аналізу суб'єктивних та об'єктивних відносин особи, особисті відносини мають перевагу над економічними[566] така позиція відображена в судовому рішенні – прецеденті Податкової палати Трибуналу першого рівня (First-Tier Tribunal Tax Chamber) у справі Lynette Dawn Yates v. Commissioners for H M Revenue and Customs,[567] яке найбільш повно відображає судову практику Великобританії при визначені центру життєвих інтересів платника податків..

В Україні ж на рівні судової практики встановлено, що з центром життєвих інтересів особи законодавець пов'язує наявність родичів в Україні; фінансові та економічні інтереси або реєстрацію особи як підприємця; факт перебування в Україні більше 183 днів протягом податкового року; дозволи на працевлаштування; посвідки на тимчасове проживання; трудові контракти; табеля обліку робочого часу; договори оренди житла.[568]

Із вищенаведеного можна зробити висновок, що правова категорія «центр життєвих інтересів» є інтерсуб'єктивною та включає в себе особисті та економічні відносини, які в свою чергу поділяються на суб'єктивні та об'єктивні відносини. Це твердження дає змогу сформувати номінальну дефініцію – центр життєвих інтересів – це сукупність суб'єктивних та об'єктивних особистих та економічних відносини платника податків з державою. Реальною дефініцією цієї правової категорії може бути наступна – центр життєвих інтересів – це перший додатковий критерій визначення резидентського статусу платника податків у разі наявності у нього двох і більше місць постійного проживання, суть якого полягає в комплексному дослідженні особистих та економічних відносин особи як у часі, – минулому, теперішньому та майбутньому (наміри особи), так і в просторі, – порівняти, співвіднести

566 Yates L. D. Commissioners for HM Revenue and Customs (2012). European Taxation. 2014. Vol. 54. № 2–3. Pp. 108–112.

567 Lynette Dawn Yates v Revenue & Customs | First-tier Tribunal. [Електронний ресурс]. URL:https://www.casemine.com/judgement/uk/5b2897f42c94e06b9e19e629 (дата звернення: 31.03.2019).

568 Ухвала Вищого адміністративного суду України від 26.03.2014 у справі № К/9991/19832/12. [Електронний ресурс]. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/38311431 (дата звернення: 11.03.2017); Ухвала Вищого адміністративного суду України від 29.10.2014 у справі № К/800/36233/13. [Електронний ресурс]. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/41452611 (дата звернення: 11.03.2017).

діяльність у двох або більше державах. При цьому детермінантами є як об’єктивні критерії (економічні зв’язки особи, її політична, професійна, господарська, культурна та інша діяльність, а також місце її здійснення, джерело доходів, існування житла (постійного чи тимчасового), місця реєстрації (особи як виборця, її автомобіля, місця проживання і т.п.), транспортних засобів, особистих речей, банківських рахунків, дозвільних документів, укладених договорів, строк перебування на території конкретної країни, місце зберігання майна особи у вигляді особистих речей, документації тощо), так і суб’єктивні ознаки («коріння» зв’язків особи, існування фінансових (економічних) інтересів, наміри особи, хобі, сімейні зв’язки та ін.).

Отже, центр життєвих інтересів дійсно є складним критерієм визначення резидентського статусу особи, що при неналежному правовому регулюванні може ускладнити визначення правового статусу платника податків. Однак, цей критерій є внутрішньою суттю постійного місця проживання особи та є єдиним критерієм, що реально пов’язує особу з державою, в розумінні теорії економічних зв’язків, яка власне і є джерелом принципу резидентства.

Критерій фактичного перебування на території держави понад 183 дні протягом року.

Другим додатковим критерієм визначення резидентського статусу фізичної особи, є перебування на території України понад 183 днів протягом року. Згідно з ПКУ, у разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від’їзду) протягом періоду або періодів податкового року (пп. «в» пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

Необхідно звернути увагу, що даний критерій не закріплений в загальних нормах Модельної конвенції при визначенні резидентського статусу особи, однак він наявний в спеціальній нормі стосовно доходів, отриманих від трудової діяльності (income from employment). Відповідно до ч. 2 ст. 15

зазначеного документу винагорода, яку отримує резидент договірної держави у зв'язку з роботою за наймом, що здійснюється в іншій договірній державі, оподатковується лише в першій зазначеній договірній державі, якщо одержувач перебуває в іншій державі протягом періоду або періодів, які не перевищують у сукупності ста вісімдесяти трьох днів у межах будь-якого дванадцятимісячного періоду, що починається або закінчується у відповідному фіскальному році.[569] Іншими словами, заробітна платня (або інша винагорода) отримана, наприклад, в Чеській Республіці резидентом України, оподатковується в Україні при умові, якщо резидент України перебував в Чехії менше ніж 183 дні.

Строк фактичного перебування особи в країні потребує дослідження одночасно в двох площинах, – як критерій визначення статусу резидента України, що закріплений в ПКУ, та як спеціальне правило оподаткування доходів від трудової діяльності, що закріплене в Модельній конвенції та в міждержавних угодах щодо уникнення подвійного оподаткування. Для належного розуміння цієї правової категорії її доцільно проаналізувати, виходячи з її головних ознак та законодавчих норм, що їх регулюють, а саме: порядок обчислення строку фактичного перебування; документи, що підтверджують перебування особи у відповідний строк; суб'єктів податкових правовідносин, на яких покладений обов'язок обчислення строку; порядок отримання статусу податкового резидента України на підставі цього критерію. Наслідком здійсненого аналізу буде можливість визначення ступеню правового регулювання та можливості практичного застосування цього критерію в Україні.

Строк перебування на території певної податкової юрисдикції у розвинених державах, як правило, становить 183 дні, це пов'язано з міждержавними договорами щодо уникнення подвійного оподаткування. Проте, власне обчислення цього строку має суттєві відмінності, – може обчислюватися протягом календарного або податкового року, сумарно або в цілому, а в деяких

[569] Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). OECD, 2015. [Електронний ресурс]. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page1 (дата звернення: 11.03.2017).

податкових юрисдикціях сумарно протягом трьох років (Великобританія, США, Канада, Японія). Таке обчислення строку можна пояснити особливостями соціально-економічних відносин в державі (міграційні процеси, зайнятість населення, тощо), у зв'язку з чим держави коригують національне законодавство з метою створення належних умов для розвитку економіки і як наслідок збільшення податкових надходжень.

Для прикладу, за загальним правилом, резидентський статус особи у Великобританії за допомогою критерію фактичного перебування визначається виходячи з перебування на території держави понад 183 дні протягом податкового року, але поряд з цим існують ще чотири строки зв'язку з державою:

1. 61-денний строк перебування на території Великобританії, який пов'язаний з родиною особи (перебування протягом податкового року на території держави з метою догляду за неповнолітніми дітьми);

2. 40-денний строк перебування на території Великобританії, який пов'язаний трудовою діяльністю особи (перебування на території держави з метою виконання трудових обов'язків, як працівник або самозайнята особа не менше трьох годин на день протягом 40 днів податкового року);

3. 91-денний строк перебування на території Великобританії, який пов'язаний з проживанням особи (проживання 91 день поспіль протягом податкового року; також проживання в будинку близьких родичів, більше ніж 16 ночей);

4. 90-денний строк перебування на території Великобританії, який пов'язаний з фактичною присутністю особи (90-денний строк застосовується, у разі проведення більше 90 днів у Великобританії протягом кожного з попередніх двох податкових років).

Вищенаведені строки перебування на території Великобританії, які застосовуються для визначення резидентського статусу платника податків закріпленні п. 32-37 ч. 2 табл. 45 Закону про фінанси (Finance Act 2013) від

06.04.2013 р.[570] Варто звернути увагу, що цей закон є нормативним актом, що регулює відносини, пов'язані з формуванням централізованих фондів коштів, дія якого обмежена в часі, у зв'язку з чим положення щодо визначення резидентського статусу можуть змінюватись. На даний час, п. 1А, 1М, 3Е ч. 1 табл. 1 Закону про фінанси (Finance Act 2019) від 12.02.2019 р.[571] в частині визначення резидентського статусу містить відсилочні норми до табл. 45 Закону про фінанси від 06.04.2013 р.

Іншим прикладом може бути США, – до розрахунку строку перебування враховуються всі дні фізичної присутності в межах держави, крім наступних днів: коли особа була на території США менше ніж 24 години, подорожуючи між двома іншими державами (наприклад при очікуванні літака при подорожі з пересадкою в США); в разі, якщо особа є постійним членом екіпажу судна, що здійснює перевезення між США та іншими державами; коли особа не змогла залишити територію США через стан здоров'я або інші медичні проблеми; коли особа є професійним спортсменом і приїхала до США для змагання на благодійному заході.[572]

Стосовно обчислення 183 денного строку перебування, як спеціального правила оподаткування доходу від трудової діяльності, то відповідно до Модельної конвенції строк також обчислюється днями за період або періоди, однак з відмінністю, яка полягає в формулюванні «в іншій Державі... що не перевищує 183 денний строк в межах будь-якого дванадцятимісячного періоду, що починається або закінчується у відповідному фіскальному (податковому) році». По-перше, в українському законодавстві при обчисленні строків, виходять із формулювання «… не менше 183 дні», а в Модельній конвенції – «…не перевищує 183 дні», тобто діє принцип «від зворотнього», по-друге, період або періоди перебування обчислюються протягом будь-яких дванадцяти

---

570 Finance Act 2013. [Електронний ресурс]. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/pdfs/ukpga_20130029_en.pdf (дата звернення: 10.07.2019)

571 Finance Act 2019. [Електронний ресурс]. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2019/1/pdfs/ukpga_20190001_en.pdf (дата звернення: 10.07.2019)

572 Form 8840. Closer Connection Exception Statement for Aliens. [Електронний ресурс]. URL: http://www.irs.gov/uac/Form-8840,-Closer-Connection-Exception-Statement-for-Aliens (дата звернення: 11.03.2017).

місяців податкового року, по-третє, застосовується термін «в іншій Державі», який вказує, що для обчислення строку береться до уваги дванадцятимісячний період перебування в іншій державі, тобто держави резидентом якої працівник не є (держава роботодавця).

Іншими словами, якщо фіскальний резидент України (договірної держави) отримує дохід у вигляді заробітної плати з території Великобританії (іншої договірної держави), у якій податковий рік для прибуткового податку починається 6 квітня поточного року, а завершується 5 квітня наступного календарного року, то період розраховується в межах 183 днів перебування в межах податкової юрисдикції Великобританії (кількість днів фактичного перебування в Україні, в цьому випадку, не береться до уваги) протягом будь-яких дванадцяти місяців в межах податкового року прибуткового податку Великобританії. Згідно з Коментарем до Модельної конвенції, для розрахунку беруться до уваги всі дні фізичної присутності «в іншій Державі», зокрема, національні свята, вихідні дні, страйки тощо, та відповідно не враховуються дні відсутності незалежно від підстав їх виникнення, зокрема, службові відрядження або ділові поїздки в третю державу.[573]

В податковому законодавстві України відсутні положення щодо суб'єктів податкових правовідносин, які зобов'язані обчислювати строк перебування. Виходячи з загальних прав та обов'язків, до них можна віднести платників податків та податкових агентів. Оскільки платниками податків є як резиденти, так і нерезиденти, то, іноземці зобов'язані відслідковувати свій податковий статус з метою належного виконання обов'язку зі сплати обов'язкових платежів. Щодо податкових агентів, то, враховуючи їх подвійну правову природу, вони також зобов'язані відслідковувати зміну правового статусу осіб, юридичним платником податків яких вони є, однак на практиці це буває складно, а іноді й неможливо. Зокрема, як вже зазначалось вище, податки з заробітної плати сплачуються за спеціальним правилом та враховуючи, що дохід у вигляді заробітної плати включається до загального місячного оподатковуваного доходу

[573] Commentaries on the articles of the Model Tax Convention // OECD Model Tax Convention : full-length version. 2010. Vol. II. P. R(15)–1. Pp. 45–423.

платника податку (пп. 164.2.1 п. 164.2 ст. 164 ПКУ), то податковому агенту потрібно завчасно передбачити кількість днів фактичного перебування своїх іноземних працівників на території певної податкової юрисдикції протягом податкового року, що звичайно породжує проблеми як для платників податків, так й для податкових агентів.

На даний час в податковому законодавстві також відсутні положення щодо процедури отримання статусу резидента України та документів, що підтверджують цей статус, зокрема на підставі 183 днів перебування на території України, що в свою чергу дає підстави стверджувати, що платники податків та податкові агенти, виходячи з відповідних законодавчих критеріїв, самостійно відносять себе або своїх працівників до податкових резидентів і своїми діями (заповненням та поданням податкової декларації, сплатою податків, тощо) підтверджують цей правовий статус.

Таким чином, законодавче регулювання другого додаткового критерію постійного перебування на території України при визначенні статусу податкового резидента є належним та відповідає законодавству розвинених країн, однак, враховуючи відсутність регулювання на підзаконному рівні процедурних аспектів, створюються умови для некоректної правозастосовчої практики. Строк перебування, як спеціальне правило Модельної конвенції також потребує процедурного уточнення для його належного застосування.

Громадянство України, як критерій визначення резидентського статусу.

Останнім в податковому законодавстві України критерієм визначення резидентського статусу особи – платника податків на доходи є критерій громадянства. Відповідно до ПКУ, якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення цього підпункту (пп. «в» пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ), фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України. Даний критерій також наявний в Модельній конвенції відповідно до якого, особа вважається резидентом тієї держави, національною особою якої вона є. Змістом цього критерію є зіставлення

політико-правового та фінансово-правового зв’язку особи з державою, з метою визначення резидентності особи. Очевидним є те, що цей критерій суперечить принципу рівності платників податків, відповідно до якого в Україні забезпечується однаковий підхід до всіх платників податків незалежно від національної приналежності або громадянства фізичної особи (пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПКУ). Проблематика полягає в тому, що, якщо неможливо визначити резидентський статус особи за попередніми критеріями, то особа, що є громадянином України, буде вважатись податковим резидентом, а особа, що є громадянином іншої держави або особою без громадянства – нерезидентом з відповідним обсягом правового статусу.

Якщо всупереч закону фізична особа – громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування цим податком така особа вважається громадянином України, яка не має права на залік податків, сплачених за кордоном, передбаченого цим кодексом або нормами міжнародних угод України (пп. «в» пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ). Ця норма потребує уваги як до її змісту, так і форми. Як вже зазначалось в попередніх підрозділах дисертаційного дослідження, законодавець без суттєвих змін положення пп. 1.20.1 п. 1.20 ст. 1 Закону № 889-IV застосував в ПКУ для визначення резидентського статусу фізичних осіб всіх загальнодержавних та місцевих податків, тому у змісті диспозиції наявне положення «з метою оподаткування цим податком» – податком на доходи. Стосовно форми Мусійчук І.М. зазначає, що «законодавець відходить від звичайно використовуваного у вищезазначених положеннях терміну «нерезидент» і не відповідає на питання, резидентом якої країни вважати громадянина України, який одночасно є громадянином іншої держави. Натомість лише зазначається про негативні наслідки для такої особи. Вбачається, що законодавець повинен був дотримуватися попередньо застосованої термінології і для випадку подвійного громадянства громадянина України визначити його резидентський статус».[574]

Отже, третій додатковий критерій – громадянство України може бути

[574] Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб’єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. 188 с.

належним чином застосований для визначення правового статусу платника податку, законодавчі колізії або прогалини в правовому регулюванні відсутні. Проблематика полягає власне в наявності в національному податковому законодавстві України цього критерію для визначення правового статусу резидентів України. В Модельній конвенції, як і в двосторонніх міждержавних податкових угодах, цей критерій має значення для розмежування резидентів двох договірних держав. Натомість, імплементація цього критерію в ПКУ не створює законодавчий механізм для розмежування, а всупереч принципу рівності платників податків визначає громадян України податковими резидентами, а не громадян – нерезидентами. Також, норма, що випливає з цього критерію, потребує уточнення з метою визначення правового статусу осіб, що мають подвійне громадянство.

Окремо доцільно звернути увагу на залежність резидентського статусу платника податків від його діяльності, як самозайнятої особи. Так, згідно з абз. 6 пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є її реєстрація як суб'єкта підприємницької діяльності. Тобто, сам факт реєстрації платника податків як суб'єкта підприємницької діяльності визначає його ЦЖІ в Україні і відповідно резидентський статус. Відповідно до абз. 10 пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, достатньою підставою для визначення особи резидентом є її реєстрація як самозайнятої особи. Цією нормою резидентський статус платника податків визначається, виходячи з факту реєстрації, як самозайнятої особи. По-перше, ці норми не узгоджуються між собою, оскільки логічно було б визначити резидентський статус особи одним критерієм – економічною діяльністю або взагалі не визначати, оскільки економічна діяльність відноситься до центру життєвих інтересів. По-друге, ці норми не врегульовують відносини, в разі реєстрації платника податків як суб'єкта підприємницької діяльності або самозайнятої особи також в іншій державі.

Таким чином, в податковому законодавстві України, у відповідності до норм міжнародного права передбачені критерії визначення резидентського

статусу особи. Основними критеріями є «місце проживання», «постійне місце проживання» та «основне місце проживання», інші критерії, такі як «центр життєвих інтересів», «перебування на території держави понад 183 дні» та «громадянство України» є додатковими. Кожний з цих критеріїв потребує додаткового змістовного або процедурного правового регулювання, виходячи з вищенаведених відповідних висновків.

5.3. Підстави впровадження та особливості застосування принципу територіальності походження доходів

Державні фінанси – це зовнішня форма національних економічних процесів. Враховуючи, що нині діюча фінансова система кожної окремої держави була остаточно сформована в другій половині XX ст., виникає риторичне питання щодо її спроможності забезпечити належний рівень функціонування економіки XXI ст.

На даному історичному етапі розвитку, держави перебувають в новій ері багатонаціональних фінансово-економічних відносин. Помилково вважати, що глобалізація ринків товарів, послуг і капіталу створює передумови для втрати національної ідентичності або національної політики. На даному етапі суспільного розвитку, економічна глобалізація не передбачає глобального уряду або іншого наддержавного органу влади. В той самий час, мобільність капіталу та електронна комерція, можуть обмежити здатність будь-якої суверенної держави одноосібно контролювати певну частину своїх економічних відносин, але це аж ніяк не призведе до втрати національного суверенітету. Історія та культура кожної держави в поєднанні зі стратегічними цілями та пріоритетами, будуть й надалі формувати власну суспільно-економічну внутрішню та зовнішню політику держави. Незважаючи на те, що в сучасному глобалізованому світі мобільність населення та капіталу набуло небаченого до цього часу масштабу, переважна частина фінансово-економічного регулювання відносин здійснюється державними органами влади, відповідно до

національних інтересів.[575]

Яскравим прикладом вищенаведеної тези може бути система оподаткування в Європейському Союзі, - кожна держава-член співтовариства встановлює власні правила оподаткування, але в межах, затверджених на рівні Європейського Співтовариства. Таким чином, над спільним економічним простором надбудована фінансова кластерність відповідної податкової юрисдикції. Іншими словами, держави-члени співтовариства застосовують механізм гармонізації своїх податкових систем, шляхом внесення відповідних узгоджених змін до національного податкового законодавства.

В той же час, існує інший шлях розв'язання даної проблеми, який застосовується поза межами співтовариств більшістю держав світу – укладення двосторонніх податкових угод, з метою розмежування податкової юрисдикції кожної з держав. Залежно від економічної спрямованості руху капіталів («держави експортери» та «держави імпортери») в міжнародних податкових угодах переважає або принцип резидентства або принцип територіальності походження доходів. Так чи інакше, але ці два принципи застосовуються розвиненими державами одночасно з метою охоплення якнайбільшого кола економічних відносин.

В більшості країн світу застосовують податкову систему, в якій присутня комбінація принципів резидентства та джерела походження доходів («residence and source» taxation systems). У цих системах оподаткування підлягають світові доходи і майно резидентів держави, незалежно від того, де вони знаходяться. Деякі держави застосовують виключно принцип територіальності. У таких системах резидентство платників податків не має значення, податками обкладаються доходи і майно будь-яких осіб на території країни, а доходи і майно із іноземних джерел звільнені від податку. Якби всі країни однаково застосовували територіальний принцип оподаткування, то проблема

---

[575] Michael J. Graetz, The David R. Tillinghast Lecture, Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies. P. 279-281. [Електронний ресурс]. URL: https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2617&context=fss_papers (дата звернення: 19.07.2019).

міжнародного подвійного оподаткування не виникла.[576]

На даний час, в податковому законодавстві більшості держав світу переважає принцип резидентства з одночасним застосуванням принципу територіальності до заздалегідь визначених доходів (бази оподаткування), – це пов'язане з тим, що один з принципів повинен бути системоутворюючим, а інший – додатковим з метою усунення можливих конфліктів податкових юрисдикцій. У зв'язку з цим, держави, в рамках міжнародних податкових угод про уникнення подвійного оподаткування, обмежують застосування принципу територіальності походження доходів до нерезидентів. Такий підхід, також, пов'язаний з тим, що в сучасному світі електронної комерції доволі проблематично визначити територію держави, з якої було отримано дохід, в той же час, визначити резидентський статус особи, яка отримала такий дохід не складає труднощів.[577]

Податкова юрисдикція держави може обмежено поширюватися на нерезидентів. Це відбувається, якщо юридична або фізична особа-нерезидент отримує доходи з території держави, наприклад володіючи активами (нерухомим майном) або використовуючи економічні ресурси (борговий або акціонерний капітал, інтелектуальну власність тощо). В цьому випадку мова йде про джерело доходу на території країни, який підлягає обмеженій податковій юрисдикції держави. Обґрунтування концепції джерела (або принципу територіальності) – це економічний зв'язок між доходом (або майном) і територією держави, а не між особою і державою, як в концепції резидентства. Тому держава-джерело встановлює своє право на оподаткування доходів від діяльності або від використання майна на своїй території, навіть якщо сама особа (платник податків) не має зв'язку з державою.[578]

Власне термін «джерело доходу» офіційного закріплення не має. Відповідно до Міжнародного податкового глосарію, джерело доходу – це місце

---

576 Гидирим В.А. Принцип резидентства корпораций в международном налоговом праве // NB: Международное право. 2013. № 1. С. 95. DOI: 10.7256/2306-9899.2013.1.427

577 U.S. Treasury Dep't, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, reprinted in BNA Daily Tax Report, Nov. 22, 1996, at L–8.

578 Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016 ISBN 978-5-9908572-2-3. С. 66

(зазвичай держава), звідки певний елемент доходу походить. Правила, які визначають джерело доходу, можуть міститись в законодавстві або судовій практиці певної держави або в податкових угодах. Джерело доходу часто визначається за «правилом джерела», наприклад на підставі резидентства платника або місця використання майна, щодо якого здійснюється платіж.[579] В свою чергу, термін «походження» відноситься до держави, яка так чи інакше пов'язана з виробництвом доходу, або до держави, де додається вартість до продукту.[580]

Іншими словами, джерело доходу – це офіційно закріплені певні матеріальні та нематеріальні блага, що мають грошове визначення та походять з юрисдикції певної держави.

Кожна держава встановлює свої власні правила визначення джерела. Зазвичай вони ґрунтуються на місцезнаходження економічної діяльності, в внаслідок якої виникає дохід, тобто де нараховується або виплачується прибуток. В багатьох країнах такі правила зазвичай визначаються не певною законодавчою нормою, а практикою оподаткування. Якщо говорити максимально широко, то будь-який дохід, що виникає від діяльності в межах території держави, має джерело в ній. Для материкових країн таке визначення не пов'язане зі значними труднощами, чого не можна сказати про країни з морським кордоном. У цьому сенсі можна пояснити включення визначення терміну «територія» в двосторонні податкові угоди.[581]

Всі науковці погоджуються з тим, що сучасна Модельна конвенція ОЕСР є «прямим нащадком» проекту Модельної конвенції Ліги Націй, розробленої в середині 1920-х років.[582] Незважаючи на суттєві зміни в світовій економіці в останні десятиліття, міжнародний режим оподаткування, сформований в 1920-х роках, зберігся майже без змін. Безумовно, складність нині діючого податкового

579 IBFD International Tax Glossary, 6th ed. Amsterdam: IBFD, 2009. P. 394.

580 Klaus Vogel. Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments. Part I. Intertax, 1988. P.223.

581 Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016. С.145. ISBN 978-5-9908572-2-3.

582 Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P.32. ISBN: 978-0-692-63014-3

законодавства обумовлюється, не в останню чергу, правилами щодо уникнення подвійного оподаткування, які беруть свій початок з напрацювань проекту першої модельної конвенції Ліги націй, розробленої в 1928 році. Вчені-розробники податкової політики 1920-х років не могли передбачити інтеграцію світової економіки останньої декади XX ст. Але не дивлячись на це, правила, розроблені в ті часи, регулюють сучасні податкові відносини. Вони знайшли своє відображення в трьох модельних конвенціях, розроблених ОЕСР, ООН та США.[583]

Цей, на диво, стабільний режим міжнародного оподаткування в даний час втрачає свою актуальність, в тому числі через створення та функціонування регіональних економічних співтовариств, таких як Європейський Союз, Північноамериканська зона вільної торгівлі (NAFTA – North American Free Trade Agreement), діяльність яких вимагає істотного оновлення міжнародної системи оподаткування.[584]

Враховуючи реалії сучасних економічних відносин, на науковому рівні обґрунтовуються позиції про звільнення від оподаткування доходів, джерелом походження яких є територія певної держави.[585] Така позиція науковців обґрунтовується тим, що усунення принципу територіальності походження доходів призведе до спрощення адміністрування податків та підвищить конкурентноздатність транснаціональних корпорацій та, відповідно, збільшить надходження до централізованих фондів коштів держав, податковими резидентами яких є такі корпорації.

Але принцип територіальності не може бути нівельований лише однією державою. Прикладом може бути те, що існуючий міжнародний податковий режим, передбачає подвійне оподаткування пасивних доходів – юридичні особи сплачують податок на прибуток (або на виведений капітал) державі, джерелом походження доходів є територія держави, одночасно з цим фізичні особи,

---

[583] Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P.4. ISBN: 978-0-692-63014-3

[584] Colloquium on NAFTA and Taxation, 49 Tax L. Rev. 525, 525–820 (1994) (discussing whether the adopt ion of NAFTA necessitates a change in tax laws).

[585] Gary F. Hufbauer, U.S. Taxation of International Income: Blue Print for Reform (1992)

отримуючи дивіденди, також сплачують податок з доходів фізичних осіб (прибутковий податок) до публічних фондів держави, податковим резидентом якої вони є. Одностороннє рішення держави усунути корпоративний або персональний рівень оподаткування порушує цю рівновагу і вимагає фундаментальне переосмислення міжнародного консенсусу щодо того, який дохід повинен обкладатися податком. Сьогодні деякі держави, такі як Сполучені Штати Америки та Нідерланди, зберігають класичний корпоративний податок, в той час як інші, такі як Великобританія, Франція, Німеччина та Австралія, відмовились. За таких умов, зміна міжнародного податкового режиму у спосіб, прийнятний для всіх сторін стає ще складніше.[586]

Стосовно вищенаведеного прикладу, позиції науковців єдині в тому, що потрібне фундаментальне переосмислення принципів оподаткування та, одночасно з цим, різняться в залежності від, власне, принципів, – одні обґрунтовують позицію про необхідність побудови міжнародної системи оподаткування виключно на принципі територіальності походження доходів, – інші на принципі податкового резиденства. Проте більшість вчених погоджується зі збереженням нинішньої структури міжнародної системи оподаткування – одночасне поєднання цих двох принципів, яке отримало назву «компроміс 1920-х років», але зі суттєвими змінами.[587]

За наслідком ретроспективного аналізу побудови міжнародної системи оподаткування можна виокремити підстави, що призвели до «компромісу 1920-х років». Адже причини впровадження одночасно двох різних принципів міжнародного оподаткування відіграють важливу роль в праворозумінні існуючої податкової системи та дають змогу здійснити подальші дослідження для побудови оновленої системи міжнародного оподаткування.

Варто розпочати з того, що поєднання принципів податкового резиденства та територіальності походження доходів бере свій початок з Доповіді щодо подвійного оподаткування, затвердженої Фінансовим комітетом

[586] Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P.5. ISBN: 978-0-692-63014-3
[587] Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P.5. ISBN: 978-0-692-63014-3

Ліги Націй від 05.04.1923 р.[588] У випадках отримання доходу нерезидентом, джерелом походження якого є територія іншої держави, ніж та, резидентом якої особа є, то у особи виникає подвійний обов’язок зі сплати податкових зобов’язань – перед державою резидентом якої він є (принцип резидентства), та перед державою, з території якої походить джерело доходу (принцип територіальності походження доходів). Одночасне застосування в національному податковому законодавстві цих двох принципів, пов’язане з «фінансовим інтересом» держав імпортерів та держав експортерів товарів та послуг. Основне завдання створення системи уніфікованих міжнародних правил уникнення подвійного оподаткування, полягало у врегулюванні колізії національних податкових систем, що побудовані на різних принципах.[589]

В 1920 році, Міжнародна торгова палата Ліги Націй ухвалила резолюцію про створення уніфікованих податкових правил з метою усунення колізійних положень, що призводили до подвійного оподаткування одного об’єкта різними державами. У вирішенні цього питання неостанню роль відіграла присутність делегації зі США, де питання подвійного оподаткування вирішувались шляхом застосування одночасно двох принципів – резиденства та територіальності з можливістю зменшення податкових зобов’язань на різницю від сплачених раніше податків за одним з цих принципів.[590]

Загалом, позиція делегації США зводилась до наступного: по-перше, створення можливості формування податкового кредиту з іноземних доходів, як засобу «збору залишкового податку за наслідком застосування принципу резиденства»; по-друге, оподатковування доходів (прибутку) отриманого за результатами фінансової діяльності судноплавних компаній за місцем їх реєстрації або місця фактичного управління (принцип резиденства); по-третє, розподіл доходів від реалізації промислової продукції між державами

---

588 Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Professors Bivens, Einavai, Seligman, and Sir Josiah Stamp, at 18, League of Nations Doc. E.F.S.73 F.19 (1923) [Електронний ресурс]. URL: http://link.library.ibfd.org/portal/Report-on-double-taxation--submitted-to-the/gNXwHwFWxzg/ (дата звернення: 19.07.2019).

589 Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P.11. ISBN: 978-0-692-63014-3.

590 Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P. 32. ISBN: 978-0-692-63014-3.

виробництва (принцип територіальності) та державою, в якій відбувається безпосередня реалізація (принцип резиденства). Тобто, основна увага делегатів зі США зводилась до поступового просунення принципу територіальності походження доходів, як системоутворюючого складника міжнародної системи оподаткування.[591]

В той самий час, делегації Великобританії та держав континентальної системи права відстоювали позицію застосування принципу резидентства, як головного елемента усунення подвійного оподаткування.

За наслідком дискусії в 1920-1923 рр., Міжнародною торговою палатою Ліги Націй були ухвалені Римські резолюції (1923 р.), які хоч і не були викладені у формі типового договору, але створювали фундамент для його побудови, – вони передбачали основоположні засади створення міжнародної системи оподаткування. Зокрема створення однакових правил оподаткування , як для громадян та іноземців, так й для апатридів (застосовуючи принцип резидентства для повного усунення принципу громадянства); «кристалізації» колізійних концепцій оподаткування, що ґрунтувались на різних принципах (резидентства та територіальності походження доходів); побудови механізмів розподілу доходу за принципом резидентства та територіальності походження доходів, залежно від бази оподаткування; запровадження механізму, який дозволяв державам оподатковувати загальний дохід (worldwide income) своїх резидентів за будь-якою ставкою, лише за наслідком сплати податків в іншій державі, з території якої походить такий дохід.[592]

Тобто, була запропонована система, відповідно до якої весь глобальних дохід особи, оподатковувався згідно з принципом резиденства, за виключенням доходів, база яких оподатковувалася, як за принципом резиденства, так й за принципом територіальності походження доходів.

Але Римські резолюції 1923 р. Міжнародної торгової палати Ліги Націй суперечили, як позиції США, так й позиції європейських держав. Зокрема,

[591] Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P.33-34. ISBN: 978-0-692-63014-3.

[592] Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P.34. ISBN: 978-0-692-63014-3.

проблематика полягала в оподаткуванні пасивних доходів, – позиція делегації США орієнтувалась на оподаткуванні у джерела виплат, тобто принципі територіальності походження доходів, в той самий час, позиція Великобританії ґрунтувалась на тому, що вся система міжнародного оподаткування повинна бути побудована на принципі резидентства, що відповідало національній системі оподаткування Великобританії, в тому числі й оподаткування пасивних доходів, не у джерела виплат, а в державі, резидентами якої є вигодонабувачі. Представники Великобританії наголошували на перевазі такої системи оподаткування, прикладом якої була угода про уникнення подвійного оподаткування між Великобританією та Ірландією 1926 р., положеннями якої було звільнено від оподаткування нерезидентів.[593]

Суперечливі позиції США та Великобританії щодо системоутворюючого принципу побудови міжнародної системи оподаткування важко пояснити з економічної точки зору адже обидві держави були «країнами експортерами капіталу». Скоріш за все, в цьому випадку відігравала переважну роль політична складова. США мали значну міжнародну підтримку у «країнах імпортерів капіталу», представники яких становили значну частину Міжнародної торгової палати Ліги Націй, чия підтримка надала б змогу лобіювати модель міжнародного оподаткування, вигідних на умовах США. З економічної точки зору, позицію делегатів США можна спробувати пояснити наступним чином: «країни імпортери капіталу» здійснювали міжнародні розрахунки за імпортні операції в доларах США, у зв’язку з чим існувала об’єктивна необхідність у продажі національних валют на міжнародних валютних ринках з метою купівлі американської валюти. Серед держав, що підтримували позицію США про створення міжнародної податкової системи на принципі територіальності походження доходів, були деякі європейські держави – Франція та Італія.[594]

Враховуючи фундаментальні розбіжності вищезазначених позицій,

593 Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P.35.ISBN: 978-0-692-63014-3

594 Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P.35-36. ISBN: 978-0-692-63014-3.

експертами Міжнародної торгової палати Ліги Націй, в листопаді 1923 р., було запропоновано компроміс, відповідно до якого міжнародна система оподаткування, в довгостроковій перспективі, повинна бути побудована на принципі резидентства, але на даному етапі, державам необхідно укладати двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування виходячи з принципу територіальності походження доходів.[595] Однак, навіть такий підхід не знайшов підтримки серед прибічників застосування принципу територіальності походження доходів, що по суті, призвело до призупинення роботи Міжнародної торгової та Економічної палати Ліги Націй над створенням типової угоди з питань міжнародного оподаткування.[596]

Протягом цього часу Ліга Націй призначила Комітет технічних експертів з питань подвійного оподаткування та ухилення від сплати податків (надалі – Комітет технічних експертів), який був сформований представниками семи європейських урядів (Бельгії, Чехословакії, Франції, Великобританії, Італії, Голландії та Швейцарії) з метою вивчення проблеми усунення подвійного оподаткування.[597]

У 1925 році експерти опублікували новий звіт, в якому увага була зосереджена не на теоретичних засадах оподаткування, а на практичних механізмах функціонування міжнародної податкової системи. В цьому аспекті, незначну перевагу було надано принципу територіальності походження доходів.[598] Цей звіт був схвалений представниками Міжнародної торгової палати Ліги Націй та взятий за основу.

Таким чином, у звіті 1923 р. для побудови міжнародної податкової системи було рекомендовано механізм, який ґрунтувався на розмежуванні глобального доходу платника податку від всіх інших. В першому випадку,

---

595 International Chamber of Commerce, Resolutions Unanimously Adopted by the Committee on Double Taxation 1–2 (Nov. 24, 1923) (available in T.S. Adams Papers, Yale University, Box 12, 1923–1924 folder).

596 Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P.36-37. ISBN: 978-0-692-63014-3.

597 Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P.37. ISBN: 978-0-692-63014-3

598 Report and Resolutions Submitted by the Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion to the Financial Committee of the League of Nations, League of Nations Doc. No. C.115 M.55 1925 II (1925) [hereinafter 1925 Report].

оподаткуванню підлягали доходи виключно за принципом резиденства. В другому випадку, всі доходи платника податку поділялися залежно від бази оподаткування та підлягали оподаткуванню, як за принципом резидентства, так й за принципом територіальності походження доходів. При цьому, розподілення бази оподаткування повинно було здійснюватися з урахуванням «економічної приналежності» доходу платника податку до відповідної держави, що й призвело до дискусій стосовно оподаткування пасивних доходів.[599]

В свою чергу, в звіті 1925 р., що був схвалений Міжнародною торговою палатою Ліги Націй, було представлено інший компромісний варіант побудови міжнародної системи оподаткування, що відображав більш збалансований варіант. Замість розділення доходу платника податків на глобальний та інші доходи, було запропоновано розділити доходи на особисті та не особисті, - по суті теж саме, але з різницею в тому, що «не особисті доходи» (у звіті 1925 р.), на відміну від «інших доходів» (у звіті 1923 р.) підлягали розподіленню виключно за одним принципом – територіальності походження доходів.[600]

З цього приводу, у звіті Комітету технічних експертів за 1925 р. було зазначено наступне: «розподіл, який ми запропонували був зроблений з практичних міркувань та не має жодного стосунку до економічних теорій або доктрин».[601] І ця фраза є ключовою, оскільки, по-перше, відображає компромісний варіант форми поєднання двох принципів оподаткування; по-друге, побудова міжнародної системи оподаткування засновується не на теоретичних положеннях податкових систем, а згідно з практичною складовою впровадження механізму оподаткування, – запроваджує чіткий алгоритм, що підлягає застосуванню до суб'єктів оподаткування, виходячи з виду податкової бази.

Звіт Комітету технічних експертів заснований на тому факті, що податок

599 Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P.38. ISBN: 978-0-692-63014-3.

600 Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P.40. ISBN: 978-0-692-63014-3.

601 League of Nations. Financial Committee. Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion. Double Taxation And Tax Evasion: Report And Resolutions Submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations. Geneva: s.n., 1925. [Електронний ресурс]. URL: https://catalog.hathitrust.org/Record/001138020 (дата звернення: 19.07.2019).

на доходи фізичних осіб повинен відповідати, як принципу резидентства, так й принципу територіальності походження доходів, – дохід платника податків підлягає оподаткуванню, як в державі, резидентом якої є особа, так й в державі, з території якої він походить. Варто звернути увагу, що так чи інакше, але позиції Міжнародної торгової палати (1923 р.) та Комітету технічних експертів (1925 р.) збігаються, оскільки системоутворюючою складовою міжнародної системи оподаткування було визнано принцип резиденства.[602]

Якщо проаналізувати фінансові втрати держав, від досягнутого компромісного варіанту побудови міжнародної податкової системи, то можна побачити наступне. Стосовно податкової системи США були наявні дві проблеми. Перша. Національна податкова система США була побудована на гібридному принципі громадянства-резидентства, – всі платники податків поділялися на резидентів, громадян та нерезидентів, з приблизно рівними податковими ставками та з однаковою податковою базою (окрім нерезидентів, які не підлягали оподаткуванню з доходів, джерелом походження яких була інша держава – не США). Друга проблема полягала в тому, що податкова система здебільшого була орієнтована на загальний річний оподаткований дохід (глобальний дохід), який, згідно зі звітом 1925 р. отримав назву «особистий дохід», - в такому випадку шедульна система оподаткування європейських держав, яка називалась «не особисті доходи» і, власне, до якої й застосовувався принцип територіальності походження доходів, зводилась на нівець, оскільки доходи нерезидентів не будуть оподатковуватись в США взагалі. Отже, запропонована модель міжнародної системи оподаткування не відповідала національній податковій системі США і, її впровадження, зменшувало фінансовий результат. В той самий час, національна податкова система Великобританії, хоча й була побудована на принципі резидентства, який є системоутворюючим елементом міжнародної системи оподаткування, але він навпаки – збільшував фінансовий результат з формування публічних фондів коштів. Проблема полягала не в публічно-фінансовій площині, а в міжнародній

---

602 Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P.40. ISBN: 978-0-692-63014-3.

економічній діяльності резидентів Великобританії, які підлягали оподаткуванню, як з особистих доходів – загальних річних, так й з не особистих – шедульних. Міжнародна система оподаткування значно погіршувала конкурентоспроможність суб'єктів господарювання через податковий тиск.[603]

Загальна проблема зводилась до того, що всі національні податкові системи були збалансованими з фінансово-економічної точки зору, тобто оподаткуванню підлягав певний фінансовий результат від економічної діяльності осіб, як фізичних так й юридичних. Частина доходу приватного сектору економіки оподатковувалась за певними сталими правилами та спрямовувалась до централізованих фондів коштів з урахуванням економічної достатності.

Структура проекту міжнародної типової угоди щодо уникнення подвійного оподаткування зразка 1925 р. була також добре адаптована під різні податкові системи держав з континентальною правовою системою, в яких, поряд з Великобританією, діяла «шедульна система оподаткування» для не особистих податків, а залишок оподатковувався, як загальний річний дохід – особистий податок. Комітет технічних експертів проводив наради в 1926-1928 рр. з питань перетворення цієї бінарної системи оподаткування в дієвий алгоритм правових норм, результатом чого було розроблення трьох проектів Модельної конвенції з питань подвійного оподаткування та ухилення від сплати податків Ліги Націй від 1928 р. (надалі – Модельна конвенція Ліги Націй), один з яких й був схвалений, оскільки в ньому поєднувалися позиції США та Великобританії.[604]

Таким чином, компромісний варіант впровадження одночасно двох принципів оподаткування для побудови міжнародної податкової системи шляхом укладення двосторонніх податкових угод, знайшов своє відображення в проекті Модельної конвенції Ліги Націй. Саме на такий підхід надав змогу забезпечити уніфікований порядок для побудови міжнародної системи

[603] Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P.41-42. ISBN: 978-0-692-63014-3.
[604] Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P. 41-42. ISBN: 978-0-692-63014-3.

оподаткування, складовими елементами якої були національні податкові системи, що значно різнилися між собою.

З економічної точки зору, Модельна конвенція Ліги Націй враховувала інтереси, як держав експортерів, так й держав імпортерів капіталу. Звичайно, створити умови, відповідно до яких кожна окрема держава мобілізовувала фінансові ресурси, зобов'язаних по відношенню до цієї держави осіб, з переважним правом над іншими державами – неможливо. Через що, й знадобилось, міжнародному співтовариству, майже десять років для досягнення компромісу.

Варто звернути увагу, що з часу появи ідеї побудови міжнародної системи оподаткування на основі двосторонніх міжнародних податкових угод про уникнення подвійного оподаткування до її впровадження, як діючого механізму пройшло майже п'ятдесят років. Проект Модельної конвенції Ліги Націй 1928 р. був основою для розроблення та початку практичної реалізації Модельної конвенції ОЕСР.

Сталість і гнучкість розроблених правил, що ґрунтуються на двосторонній основі, поряд із закріпленими принципами Модельної конвенції Ліги Націй, не потребує довготривалих переговорних процесів з метою перегляду всіх двосторонніх угод у разі виникнення необхідності зміни окремих положень. Більшість проблем у сфері подвійного оподаткування усуваються шляхом внесення відповідних змін до офіційного коментаря Модельної конвенції. Іншими словами Модельна конвенція ОЕСР є кульмінацією 50-річного розвитку міжнародних податкових відносин.[605]

Підсумовуючи вищенаведене, можна дійти до наступних висновків. В міжнародній податковій системі, у чистому вигляді, принцип резидентства не застосовується, а використовується в поєднанні з принципом територіальності походження доходів. Таке поєднання виникло через існування низки об'єктивних фінансово-економічних факторів, серед яких: різні національні системи оподаткування та різна економічна спрямованість – держави

[605] Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P.58. ISBN: 978-0-692-63014-3.

експортери та держави імпортери товарів та послуг. Принцип територіальності походження доходів – це принцип оподаткування доходів, джерелом походження яких є територія певної держави. Згідно з цим принципом, оподатковуються доходи нерезидентів держави на двох рівнях: на національному та на міжнародному, відповідно до виключного переліку податкової бази.

Треба визнати, що за переважаючими поглядами науковців на досліджувану проблематику, найбільш очевидна функція, яку взяв на себе принцип територіальності походження доходів є визначення меж податкової юрисдикції держави. В той же час, найбільш фундаментальною межею податкової юрисдикції держави є ступінь зв’язку особи, який, на науковому рівні, зазвичай іменується як «фінансово-правовий зв’язок» або «справжній зв’язок» – певний набір фактів, що мають значення для оподаткування. Тільки якщо ступінь зв’язку особи з державою є стійким, то держава вправі оподатковувати особу. Фінансово-правовий зв’язок визначає, чи має платник податків або його джерело доходу достатній зв’язок з державою, відповідно до її податкової юрисдикції.[606]

Отже, відповідно до принципу територіальності походження доходів, всі об’єкти оподаткування, отримані з джерел, що знаходяться на території держави, підлягають оподаткуванню в цій державі. Фізична присутність особи, яка отримує такі доходи, її стійкі економічні, політичні та інші зв’язки з державою не вважаються необхідними умовами виникнення обов’язку сплачувати податки. Такий обов’язок заснований на формальній конструкції податкової присутності – на фактичних або юридичних діях особи на території податкової юрисдикції або на вчинені таких дій третіми особами на її користь, внаслідок чого виникають об’єкти, які підлягають обкладенню податками в даній юрисдикції. Таким чином, держава має право вимагати сплати податків з усіх доходів (об’єктів), що утворюються в межах її фіскальної території, в силу

[606] Gadžo Stjepan. The Principle of «Nexus» or «Genuine Link» as a Keystoneof International Income Tax Law: A Reappraisal. INTERTAX, Volume 46, Issue 3. 2018. P.195. [Електронний ресурс]. URL: https://www.academia.edu/37911208/The_Principle_of_Nexus_or_Genuine_Link_as_a_Keystone_of_International_Income_Tax_Law_A_Reappraisal (дата звернення: 19.07.2019).

самого факту їх виникнення.[607]

На даний час, в міжнародному співтоваристві тривають дискусії щодо необхідності подальшого існування цього принципу в міжнародній системі оподаткування, оскільки фінансова система початку – середини ХХ ст. не відповідає економічним процесам XXI ст. Переважно дискусії зводяться до того, що в сучасному світі інколи вкрай складно визначити державу, територія якої є джерелом походження доходу – об'єкта оподаткування, в той же час, власне, визначити резидентський статус платника податків – суб'єкта оподаткування, не викликає складнощів.

5.4. Сучасні тенденції детермінації резидентського статусу платника податку

Проблематиці електронного адміністрування податків приділено значну увагу, як науковцями, так й юристами-практиками в сфері оподаткування. Останніми роками, було схвалено стратегію, концепцію та план дій з впровадження електронного врядування в державі, частиною якого є електронний кабінет платника податків. Але практична реалізація нормативних положень відбувається вкрай повільно та не враховує низки актуальних проблемних питань, які могли б бути вирішені за допомогою електронної взаємодії між платником податків та фіскальною службою. Однією з таких проблем є визначення резидентського статусу платника податку. Адже саме від правильного та своєчасного його визначення залежить обсяг податкових надходжень до централізованих фондів коштів.

Актуальність запровадження електронного врядування в Україні обумовлюється необхідністю створенням умов для зменшення фінансових ресурсів та часу, необхідного для надання публічних послуг загалом та ефективного адміністрування податків, зокрема. Сучасний документообіг – це електронно-цифрова взаємодія між фізичними, юридичними особами з однієї

[607] Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим – «Автор», 2016. С. 137-138 ISBN 978-5-9908572-2-3.

сторони та суб'єктами владних повноважень з іншої. Електронне урядування – це форма організації державного управління, яка сприяє підвищенню ефективності, відкритості та прозорості діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування з використанням інформаційно-телекомунікаційних технологій для формування нового типу держави, орієнтованої на задоволення потреб громадян.[608] Поняття «е-держава» варто розглядати як своєрідний об'єднуючий змістовний центр, навколо котрого функціюють в якості доповнюючих складових такі неолексеми та феномени: «е-демократія» (демократія інформаційного суспільства в умовах розвинутої е-держави); «е-урядування» (система органів виконавчої влади в е-державі), «е-парламент» (особливості функціонування вищого органу законодавчої влади в е-державі), «е-вибори», «е-плебісцит» та «електронна петиція» (розкривають функціонально-процесуальні аспекти діяльності е-держави та її взаємозв'язку як з традиційним, так і з мережевим громадянським суспільством). Чи не базовим принципом функціонування е-держави є принцип транспарентної комунікації.[609]

Трансформаційний шлях, який пропонується в рамках Концепції розвитку електронного урядування в Україні, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20 вересня 2017 р. № 649-р, має революційний характер та робить акцент на посиленні функціональних можливостей електронного урядування та зниженні витрат органів влади на реалізацію владних повноважень шляхом застосування сучасних інноваційних підходів, методологій та технологій.[610] Так, інструменти електронного урядування можуть сприяти встановленню демократичної процедури взаємодії влади та громадськості, задоволенню потреб та інтересів громадського суспільства,

---

608 Концепція розвитку електронного урядування в Україні, розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 вересня 2017 р. № 649-р. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/649-2017-%D1%80 (дата звернення: 19.07.2019).

609 Бульбенюк С.С., Манелюк Ю.М. Провідні напрями змін політологічного дискурсу на етапі розгортання «п'ятої інформаційної революції» [Електронний ресурс]. URL: http://enpuir.npu.edu.ua/bitstream/123456789/19575/1/Bulbeniuk%2c%20S.%2c%20Maneliuk%2c%20Y..pdf (дата звернення: 19.07.2019).

610 Концепція розвитку електронного урядування в Україні, розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 вересня 2017 р. № 649-р. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/649-2017-%D1%80 (дата звернення: 19.07.2019).

забезпеченню економічного розвитку, як на світовому, так і на внутрішньому ринку кожної конкретної країни.[611]

Безпосередня проблематика полягає в тому, що при наявності сучасних способів взаємодії між платником податків та фіскальною службою, відсутні механізми самостійного визначення резидентського статусу фізичними особами. На цю проблематику можна подивитись одразу в двох площинах.

Перша площина – бюрократичне навантаження фізичних осіб різноманітними податковими формальностями (бланки, форми, довідки, заяви, листування, черги в кабінети тощо), що фактично непотрібно фізичним особам та фіскальній службі, оскільки в перших відсутнє бажання займатися цим (займає значний обсяг часу, потребує спеціальних знань, наявності документів, що підтверджують особистість та певні факти тощо), а в других недостатньо співробітників та бюджетного фінансування на прийняття та опрацювання мільйонів паперових документів щороку. Стосовно цього, варто згадати закріплений пп. 4.1.7 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України принцип економічності оподаткування, відповідно до якого витрати на адміністрування податків мають бути незначними для витрат державного бюджету. Якщо виходити з того, що надмірне податкове навантаження, в частині адміністрування податків, негативно впливає як на правомірну поведінку платників податків (податкових агентів), так й на належне виконання своїх функцій органами державної фіскальної служби України, то відсутність в законодавчому просторі податкових формальностей є правильною.

Друга площина дозволяє подивитись на цю проблему під іншим кутом зору. В публічно-правових відносинах діє презумпція правомірності, – суб’єкт владних повноважень повинен довести неправомірність діянь фізичної особи. Науковець В.Л. Форсюк, зазначає, що принцип «презумпції правомірності рішень» є механізмом забезпечення балансу між публічними фіскальними інтересами держави та приватними інтересами платника податків.[612] Виходячи з

[611] Барікова А.А. Електронна держава: нова ефективність урядування : монографія. К. : Юрінком Інтер, 2016. 224 с.

[612] Форсюк В. Л. Презумпція правомірності рішень платника податків як універсальний механізм подолання

цього, все ж таки, потребує урегулювання механізм самостійного визначення платниками податків своєї резидентності. Це дасть змогу фізичним особам офіційно повідомити органи фіскальної служби про свій резидентський статус – межі поширення персональної юрисдикції держави, а держава, в особі фіскальної служби, отримає можливість відслідковувати правомірність самостійного визначення резидентського статусу особи та, в разі необхідності, вчиняти дії, в межах своєї компетенції.

В сучасному світі ці позиції можуть бути легко поєднанні між собою з одночасним врахуванням інтересів, як фізичних осіб – платників податків, так й органів фіскальної служби. Саме з урахуванням цього існує необхідність запровадження в державі електронних технологій взаємодії між фізичними особами – платниками податків та державою.

Надання звітності в електронному вигляді на сьогоднішній день дає змогу раціонально використовувати та економити робочий час, позбавляє необхідності додаткового візиту до податкової, перевіряє документи на наявність помилок та надає можливість користування сервісом «Електронний кабінет платника податків».[613] Варто зауважити, що на даний час, фіскальна служба у «напівелектронному» врядуванні може за заявою особи підтвердити статус податкового резидента України. Це можна реалізувати шляхом ознайомленням з інформаційною карткою на веб-сайті Державної фіскальної служби України (http://sfs.gov.ua/diyalnist-/admin-poslugi/), написання заяви в довільній формі, її подачі до відповідного центру обслуговування платників податків та за 10 робочих днів отримати підтвердження статусу.

В сучасному світі, електронне урядування в поєднанні зі статусом резидентів держави запроваджене, зокрема, в Естонській Республіці. Адже саме інструменти е-урядування здатні забезпечити значне покращення якості обслуговування фізичних і юридичних осіб та підвищення відкритості,

колізій податкового законодавства / В. Л. Форсюк // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право. - 2016. - Вип. 40(2). - С. 58-61. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2016_40%282%29__15 (дата звернення: 12.06.2019).

613 Електронна звітність. [Електронний ресурс]. URL: http://kyiv.sfs.gov.ua/okremi-storinki/arhiv1/print-228301.html (дата звернення: 19.07.2019).

прозорості та ефективності діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Крім того, запровадження електронного урядування є базовою передумовою для розбудови ефективних цифрової економіки і цифрового ринку та його подальшої інтеграції до єдиного цифрового ринку ЄС.[614] Так, як зазначає А.А. Барікова, в Естонії розвинена практика застосування єдиної юрисдикції щодо транзакцій в межах розподіленої бази даних, яка реалізується в криптовалюті та запроваджено електронне громадянство (e-Residency), зокрема, державні нотаріуси надають послуги в електронному вигляді.[615] Для прикладу в Швейцарській Конфедерації запроваджена концепція до 2020 року на створення електронного посвідчення особи, що дасть змогу на всіх інституційних рівнях повідомляти електронним шляхом, зокрема, про зміну місця проживання. В Україні, у зв'язку з введенням біометричних паспортів також слушною видається ідея дистанційного забезпечення реалізації компетенції публічної адміністрації – сплати податків резидентами та нерезидентами України.[616]

Зв'язок між державою та населенням (платниками податків) дає змогу легімітизації дій суб'єктів владних повноважень. Так, у Великобританії в 2006 році був опублікований проект нового закону про прибутковий податок (Income Tax Act) та разом з пояснювальними записками розміщений на спеціально створеному веб сайті «Tax Law Rewrite».[617] Кожен підданий Королеви та кожен член суспільства заздалегідь мав змогу ознайомитись із положеннями законопроекту та висловити свої зауваження, пропозиції до нього в онлайн режимі.

Слід відзначити, що у більшості розвинених держав світу (США, Великобританія, Німеччина, Австрія, Франція) вже створена достатня правова

[614] Концепція розвитку електронного урядування в Україні, розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 вересня 2017 р. № 649-р. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/649-2017-%D1%80 (дата звернення: 19.07.2019).

[615] Барікова А. А. Електронна держава: нова ефективність урядування : монографія. К. : Юрінком Інтер, 2016. С.121.

[616] Барікова А. А. Електронна держава: нова ефективність урядування : монографія. К. : Юрінком Інтер, 2016. С.122.

[617] Tax Law Rewrite Project [Електронний ресурс]. URL: http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+/http://www.hmrc.gov.uk/rewrite/index.htm (дата звернення: 19.07.2019).

база для надання електронних державних послуг. В результаті до 50% громадян і 75% організацій Євросоюзу користуються сервісами електронного урядування. У США понад 55% платників податків подає податкові декларації за допомогою веб-сервісів. А всього в США та країнах ЄС послугами електронного урядування регулярно користується більше 50 млн. осіб.[618]

Загалом, в провідних державах світу, зв'язок громадянин – держава впроваджений у всіх можливих формах, в тому числі в онлайн режимі. Відносини з приводу оподаткування не є винятком. Так, одним з яскравих прикладів є сервіс «PAYE», що використовується фіскальною службою Великобританії та є однією з частин електронного врядування. Власне даний сервіс працює через веб-інтерфейс, як онлайн платформа (https://www.gov.uk/paye-online) та як програмне забезпечення («PAYE Tools»), що можна безкоштовно завантажити з сайту електронного врядування Великобританії за адресою https://www.gov.uk/basic-paye-tools.

Стисло охарактеризовуючи цей сервіс можна сказати, що він спрямований для онлайн взаємодії між фіскальною службою та податковим агентом (роботодавцем) з метою відправлення звітів щодо заробітної плати (доходів працівників); доступу до податкових кодів та іншої інформації про співробітників; оскаржування рішень, дій, бездіяльності фіскальної служби; отримання сповіщення від фіскальної служби в разі пропуску строку направлення податкової звітності тощо. Система працює у відповідності до податкового коду платників податку, який в собі містить інформацію про суму, що підлягає утриманню.

Податковий код щороку присвоюється окремо кожному платнику податку та складається з цифр, що містять інформацію щодо його оподатковуваного доходу, та літер, які вказують на види податків (пільг), які сплачує дана особа. Для прикладу: літера «M» – це пільга або знижка у розмірі 10%, яку отримав платник податку від свого цивільного партнера (чоловіка або дружини); літера

618 Бакалинський О.О., Богданов О.М., Мохор В.В. Актуальні проблеми реалізації ідей електронного урядування [Електронний ресурс]. URL: http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/29653/20-balakinskiy.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

«N» – це пільга або знижка у розмірі 10%, яку платник податку перевів своєму партнеру (чоловіку або дружині); літери «BR» – всі доходи від роботи або пенсії, оподатковуються у розмірі 20% від базової ставки; літери «NT» – особа не платить податків з певних доходів; літери та цифра «D0» – використовуються у випадках, коли весь ваш дохід оподатковується за підвищеною ставкою – 40%, не беручи до уваги неоподатковуваний мінімум (зазвичай застосовується до доходів з заробітної плати за сумісництвом або пенсії).

Платник податку може отримати інформацію про свій податковий код з наступних джерел: платіжної відомості від роботодавця або пенсійного постачальника – відповідної спеціальної установи; форми № P45 від роботодавця при звільненні з роботи; форми № P60 від роботодавця в кінці кожного податкового року; в системі PAYE Coding Notice та за допомогою онлайн сервісу самообслуговування (HMRC's Self Assessment).[619] Доречно звернути увагу, що фіскальна служба забезпечує онлайн-консультування та підтримку податкових агентів, проводячи електронні зустрічі, вебінари, електронне навчання та відео курси щодо всіх питань, які виникають при оподаткуванні.[620] На державному рівні створена можливість безкоштовно пройти онлайн курси навчання щодо уникнення розбіжностей в податковій звітності та процедури оскарженні рішень фіскальної служби.[621]

Також впроваджена можливість створення особистого облікового запису платника податку «Personal tax account», що дозволяє вести податковий облік в системі фіскальної служби Великобританії. Тобто, якщо платник податку є самозайнятою особою або має великий дохід, то така особа може самостійно сплачувати податок на доходи фізичних осіб (прибутковий податок) та національні страхові внески шляхом реєстрації у системі самообслуговування та щорічно подавати відповідні податкової декларації. Вхід та реєстрація

619 HMRC services: sign in or register. [Електронний ресурс]. URL: https://www.gov.uk/log-in-register-hmrc-online-services (дата звернення: 19.07.2019).

620 Help and support from HM Revenue and Customs (HMRC) for tax agents and advisers. [Електронний ресурс]. URL: https://www.gov.uk/government/news/webinars-e-learning-and-videos-if-youre-a-tax-agent-or-adviser (дата звернення: 19.07.2019).

621 Resolving disputes - reviews and appeals. [Електронний ресурс]. URL: http://www.hmrc.gov.uk/courses/Learning_Together/Resolv_disp/HTML/Resolv_disp_menu.html (дата звернення: 19.07.2019).

здійснюється за відповідною веб-адресою.[622]

В цьому сервісі є доволі цікава функція «Check your Income Tax for the current year», що дозволяє як відстежувати, наприклад, свої джерела доходів, сплату податків податковими агентами тощо, так і коригувати цю інформацію. Також є можливість ознайомлення зі сплатою податків за попередні податкові періоди та спрогнозувати податкові зобов’язання поточного податкового року. Сервіс, що є частиною електронного врядування Великобританії та стосується тематики дослідження, має назву «Tax residence indicator», працює в онлайн режимі.[623]

За допомогою цього сервісу можна встановити свій резидентський статус платника податку на доходи. До того ж, у вільному доступі є можливість подивитись відеозаписи з вебінарів щодо податкового законодавства та змін до нього в частині резидентського статусу особи, зокрема: «Watch this meeting from 8 April 2016 covering NON-UK domicile reforms»;[624] «Watch this meeting from 7 October 2016 on Statutory Residence Test – Split Year Treatment Cases 1-3»;[625] «Watch this meeting from 14 October 2016 on Double Taxation for Individuals:Dual Residence».[626]

Електронне врядування Великобританії спрямоване на забезпечення дотримання прав, свобод та інтересів, в нашому випадку, платників податків. Так, для прикладу, фіскальні нерезиденти Великобританії для того, щоб мати можливість отримати податкові пільги або будь-яке повернення податку повинні повідомити фіскальну службу Великобританії шляхом використання облікового запису в електронному врядуванні «Government Gateway account» та заповнити

---

622 Personal tax account. [Електронний ресурс]. URL: https://www.tax.service.gov.uk/gg/sign-in?continue=%2Fpersonal-account%2Fdo-uplift%3FredirectUrl%3D%252Fpersonal-account&accountType=individual&origin=PERTAX (дата звернення: 19.07.2019).

623 Check your residence status. [Електронний ресурс]. URL: http://tools.hmrc.gov.uk/rift/screen/SRT+-+Combined/en-GB/summary?user=guest (дата звернення: 19.07.2019).

624 Watch this meeting from 8 April 2016 covering NON-UK domicile reforms. [Електронний ресурс]. URL: https://attendee.gotowebinar.com/recording/5552531895148168707 (дата звернення: 19.07.2019).

625 Watch this meeting from 7 October 2016 on Statutory Residence Test - Split Year Treatment Cases 1 – 3. [Електронний ресурс]. URL: https://attendee.gotowebinar.com/recording/3300368147034514436 (дата звернення: 19.07.2019).

626 Watch this meeting from 14 October 2016 on Double Taxation for Individuals:Dual Residence. [Електронний ресурс]. URL: https://attendee.gotowebinar.com/recording/2232824820029384962 (дата звернення: 19.07.2019).

електрону форму «Income Tax: leaving the UK – getting your tax right (P85)».[627]

За допомогою цього ж сервісу можна отримати Сертифікат резидента Великобританії. В цьому контексті варто звернути увагу на Директиву Ради ЄС від 03.06.2003 р. №2003/48 про оподаткування доходів від заощаджень у вигляді процентних платежів (з правками, внесеними відповідно до положень Директиви Ради ЄС від 26.05.2004 р. № 2004/66 та Рішення Ради ЄС від 19.07.2004 р. № 2004/587), в ч. 2 ст. 13 якої зазначено, що на прохання бенефіціара, компетентний орган держави-члена його проживання з метою оподаткування видає довідку із зазначенням:

(А) найменування, адреси та податкового чи іншого ідентифікаційного номеру або, за відсутності такого, дати та місця народження вигодонабувача;

(Б) найменування та адреси платіжного агента;

(С) номеру рахунку фактичного власника.

Такий сертифікат дійсний на термін, що не перевищує трьох років та надається кожному вигодонабувачу, який звернувся до відповідного органу за ним, протягом двох місяців після такого звернення.[628] Цей нормативно-правовий акт стосується оподаткування резидентів держав-членів Європейського Союзу податком на прибуток з пасивних доходів.

Отже, по-перше, на нормативно-правовому рівні можливо врегулювати онлайн взаємодію держави (фіскальної служби) та населення (платників податків), по-друге за допомогою веб-сервісів реально забезпечити належні умови для обчислення, утримання, сплати податків та подання відповідної звітності.

Підсумовуючи вищенаведене, можна зробити наступні висновки. Модернізація державного управління включає в себе податкову реформу, метою якої є побудова податкової системи, що є простою, економічно справедливою, з

[627] Income Tax: leaving the UK - getting your tax right (P85). [Електронний ресурс]. URL: https://www.gov.uk/government/publications/income-tax-leaving-the-uk-getting-your-tax-right-p85 (дата звернення: 19.07.2019).

[628] Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments, as amended by Council Directive 2004/66/EC of 26 April 2004 and Council Decision 2004/587/EC of 19 July 2004. [Електронний ресурс]. URL: https://www.gov.uk/guidance/european-directive-on-the-taxation-of-savings (дата звернення: 19.07.2019).

мінімальним витрачанням часу на розрахунок і сплату податків та створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів.[629]

Отже, на правозастосовчому рівні, з метою оптимізації взаємодії платників податків та фіскальних органів, доречним є запровадження реально діючого електронного кабінету платника податків в Україні, як частини електронного урядування в державі. Саме такий підхід надасть змогу фіскальній службі здійснювати автоматизований оперативний контроль на рівні програмного забезпечення стосовно повноти та своєчасності сплати обов'язкових платежів. У процесі переходу від фіскальної моделі роботи до сервісної для органів державної податкової служби велике значення має налагодження партнерських відносин з платниками податків, визначення ефективного механізму взаємодії зазначених органів та платників податків у режимі реального часу.[630]

Розвиток електронного документообігу забезпечить підвищення оперативності та ефективності у вирішенні поставлених перед органами влади задач у розрізі роботи із документами за рахунок прискорення та оптимізації внутрішніх процесів діловодства, посилення виконавської дисципліни та відповідного поточного контролю за нею, зміцнення інформаційно-аналітичної підтримки прийняття управлінських рішень, підвищення відкритості та прозорості діяльності цих органів.[631] В свою чергу, фізичні особи отримають можливість повідомляти про свій резидентський статус та сплачувати податки, за відсутності надскладних процедур, з будь-якої частини світу.

---

629 Стратегії сталого розвитку «Україна-2020» : Указ Президента України від 12 січня 2015 р. № 5/2015 [Електронний ресурс]. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015 (дата звернення: 19.07.2019).

630 Концепція створення електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків», розпорядження Кабінету Міністрів України від 5 грудня 2012 р. No 1007-р. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1007-2012-%D1%80 (дата звернення: 19.07.2019).

631 Концепція розвитку електронного урядування в Україні, розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 вересня 2017 р. № 649-р. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/649-2017-%D1%80 (дата звернення: 19.07.2019).

5.5. Фінансово-правова проблематика визначення резидентського статусу в Україні

В науковій літературі існують різні підходи до визначення поняття «фінансова система держави» – це внутрішньоструктурний (сукупність правових інститутів), організаційний (відповідно до компетенції суб'єктів владних повноважень) та процесуальний (процедурні аспекти мобілізації, розподілу та використання грошових коштів публічних фондів). Фінансова система держави – це єдиний механізм функціонування органів державної влади та приватно-правових суб'єктів на підставі та в межах, визначених владно-майновими нормами з метою формування, розподілу та використання публічних фондів коштів. Органи державної влади становлять державний механізм, наділений владними повноваженнями в галузі фінансів, тобто «юридично закріпленими можливостями здійснювати державну владу, ухвалювати від імені держави юридично значимі рішення в галузі фінансів і забезпечувати їх реалізацію».[632]

Публічні фінанси – це похідне явище від економічних процесів, що відбуваються в державі. Науковець Ю.В. Житник, слушно зазначає: «оскільки економічний розвиток нашої країни не стоїть на місці, тому і відносини, спрямовані на задоволення публічного інтересу під час формування публічних фондів коштів, щоразу набувають якісно нового рівня та розширюють сферу функціонування».[633]

Мобілізація, розподіл та використання публічних фондів коштів – це об'єкт фінансової діяльності держави. Всі ці ланки об'єкту фінансової діяльності держави є рівнозначними та важливими для функціонування держави. Залучення коштів до централізованих фондів коштів потребує чіткої регламентації, оскільки саме мобілізаційна функція дозволяє сформувати публічні фонди в розмірі, необхідному для належного забезпечення публічного

---

[632] Воронова Л. К. Вибрані праці / упоряд. М. П. Кучерявенко та ін. Харків : Право, 2016. С.817.

[633] Житник Ю. В. Фонд державного регульованого тарифу за надання послуг як публічний фонд коштів. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. 2017. Вип. 45. Т. 1. С. 171-176. [Електронний ресурс]. URL: http://www.visnyk-juris.uzhnu.uz.ua/file/No.45/part_1/39.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

інтересу.

Держава мобілізує фінансові ресурси до централізованих фондів коштів в основному за допомогою обов'язкових платежів (у формі податків та зборів), добровільних платежів (емісія державних цінних паперів), штрафних, в тому числі фінансових санкцій та пені за порушення законодавства, та за допомогою інших додаткових платежів – включення прибутку до розподілу Національного банку України, прибутку суб'єктів господарювання державної форми власності, залучення грошових коштів суб'єктів міжнародного публічного права тощо. Обов'язкові платежі (податкові надходження) становлять понад 80% зведеного бюджету України. Л.К. Воронова зазначає: «фінанси України – це система економічних відносин, пов'язаних із планомірним утворенням і розподілом публічних фондів коштів, необхідних для функціонування держави і органів місцевого самоврядування».[634]

Нормативно-правове забезпечення мобілізаційної функції фінансової діяльності держави здійснюється податковим законодавством України, систему якого складають Конституція України; Податковий кодекс України; Митний кодекс України та інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання Податкового кодексу України та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів.[635]

Податкове законодавство є частиною фінансового права України в якому існує чимало колізійних положень. В системі фінансового права України, стосовно регулювання відносин щодо мобілізації грошових коштів до централізованих фондів, нема єдиного підходу до визначення правового статусу

---

[634] Воронова Л. К. Вибрані праці / упоряд. М. П. Кучерявенко та ін. Харків : Право, 2016. С.814.

[635] Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010, № 2755-VI : із зм. і доп. станом на 31.03.2019. Офіційний вісник України. 2010. Т. 1. № 92. С. 9.

осіб – резидентів та нерезидентів, на яких законом покладено обов'язок зі сплати обов'язкових платежів до цих фондів. У зв'язку з чим, створюються негативні наслідки як для держави щодо формування дохідної частини бюджету, так й для фізичних, юридичних осіб щодо виконання ними обов'язку зі сплати податкових платежів.

Юридично значимі рішення, ухвалені від імені держави в частині мобілізації коштів до державних фондів, мають утворювати єдиний законодавчий механізм, спрямований на формування дохідної частини бюджетів. Однак, ще на стадії визначення правового статусу зобов'язаної по відношенню до держави особи, на яку покладено обов'язок зі сплати податків та зборів, виникає суперечність правових норм та прогалини в правовому регулюванні.

Співвідношення та особливості податкових та митних правових норм

Митне право України містить значний обсяг інститутів, які за своєю правовою природою можна віднести до різних галузей права. Єдиної наукової позиції про місце митного права в системі права України не існує. Одними науковцями обґрунтовується думка про те, що митне право – це лише система законодавчих норм з митної справи, інші – доводять міжгалузевий характер митного законодавства, обґрунтовуючи це тим, що законодавство з митної справи складається з норм, що відносяться до різних галузей права. Доктринальна позиція фінансового права ґрунтується на мобілізаційній функції публічних фінансових відносин і відносить митне право до системи фінансового права України.

У зв'язку відсутністю чіткого розуміння місця митного права в системі права України також існує проблематика стосовно меж правовідносин, що врегульовуються законодавством з питань митної справи. Адже окрім безпосереднього об'єкта регулювання – відносин, пов'язаних з переміщенням товарів через митний кордон України, законодавством з питань митної справи регулюються відносини в сфері уповноваженого економічного оператора,

митної брокерської діяльності, справлянні загальнодержавних податків і зборів тощо. Все це в комплексі унеможливлює точно визначити місце митного права в системі права України.

Станом на час розроблення проекту Митного кодексу України, науковою спільнотою також неодноразово зверталась увага на невідповідність термінологічного апарату останнього, нормам Податкового кодексу України. Основна увага зосереджувалась на невдалому визначені та недоречному вживані термінів; наявності внутрішньої неузгодженості нормативних положень; нечітко визначеної компетенції митних органів; змістовних помилках в структурі митних платежів тощо. При ухвалені Митного кодексу України не всі недоліки, на які була звернута увага, були усунуті. Колізію законодавчих норм, звичайно, можна спробувати вирішити, виходячи з загальних положень податкового законодавства, але далеко не завжди це можна здійснити належним чином.

Проблематика полягає в тому, що Митний кодекс України є одним з джерел податкового законодавства України, яке в свою чергу також складається з Податкового кодексу України, міжнародних договорів, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; рішень органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків. Одночасно з цим, відповідно до п. 5.2 ст. 5 Податкового кодексу України, у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням Податкового кодексу України, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення Податкового кодексу України. Власне відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів регулюються виключно в порядку визначеному Податковим кодексом України (п. 1.1. ст. 1). Митним кодексом України, згідно з положень основного нормативно-правового акта в сфері оподаткування – Податкового кодексу України, регулюються лише правила оподаткування товарів митом, які встановлюються Митним кодексом України та іншими законами з питань митної справи, тобто процедурні аспекти

оподаткування, що пов’язані з переміщенням товарів через митний кордон України (п. 1.2. ст. 1 Податкового кодексу України). Відносини, пов’язані з установленням та справлянням мита, регулюються митним законодавством, якщо інше не передбачено Податковим кодексом України (п. 9.2 ст. 9).

Тобто, Податковий кодекс України є головним нормативно-правовим актом, яким врегульовані податкові відносини, однією з частин яких є митні (щодо справляння загальнодержавних податків, при переміщенні товарів через митний кордон України); все термінологічне навантаження, у випадках колізійності нормативно-правових актів в сфері оподаткування, повинно застосовуватись виходячи з дефініцій, закріплених в Податковому кодексі України. Одночасно з цим, відповідно до ч. 1 ст. 3 Митного кодексу України при здійсненні митного контролю та митного оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України, застосовуються виключно норми законів України та інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи, чинні на день прийняття митної декларації органом доходів і зборів України.[636]

В свою чергу, відповідно до ч. 1 ст. 1 Митного кодексу України законодавство України з питань державної митної справи складається з Конституції України, Митного кодексу України, інших законів України, що регулюють питання, зазначені у статті 7 Митного кодексу України, міжнародних договорів України, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України, а також з нормативно-правових актів, виданих на основі та на виконання Митного кодексу України та інших законодавчих актів.

Тобто, нормами Митного кодексу України прямо передбачено, що у питаннях, пов’язаних з державною митною справою застосовуються положення митного законодавства України, до якого не належить Податковий кодекс України. В той же час, в Митному кодексі України наявна норма, відповідно до якої відносини, пов’язані із справлянням митних платежів, регулюються

[636] Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012, № 4495-VI : із зм. і доп. станом на 31.03.2019. Відомості Верховної Ради України. 2002. № 38–39. Ст. 288.

Митним кодексом України, Податковим кодексом України та іншими законами України з питань оподаткування (ч. 2 ст. 1 Митного кодексу України).

Але й ця норма вступає у внутрішню колізію до ч. 3 ст. 7 Митного кодексу України, відповідно до якої засади державної митної справи, зокрема умови та порядок справляння митних платежів визначаються Митним кодексом України та іншими законами України. Митні платежі, відповідно до п. 27 ст. 4 Митного кодексу України – це в тому числі акцизний податок та податок на додану вартість, які в свою чергу, відповідно до ст. 9 Податкового кодексу України є загальнодержавними податками.

Науковець О.А. Лукашев, аналізуючи загальнотеоретичні проблеми колізійності фінансово-правових норм, прийшов до висновків, що колізійність положень двох нормативно-правових актів обумовлена відсутністю як системного підходу до правового регулювання, так й чіткого визначення предметного регулювання суспільних відносин. Безумовно, як складна остаточна конструкція предмет галузевого регулювання може бути узгоджений та скорегований лише з вичерпною системою правових норм, які входять до цієї галузі. Водночас суспільні відносини, які представляють предмет, не є однопорядковими та однозначними. Це теж складна конструкція. Деталізуючи її на внутрішні складові, ми виходимо з більш чіткої деталізації ознак однорідності, що дозволяє виокремити предмети підгалузей або інститутів. Подальша деталізація дозволяє класифікувати та виділити вже базові інститути або субінститути. Характеризуючи останні, ми і виходимо на первісний елемент, призначення якого відображає предмет правового регулювання – правову норму. Безумовно, відокремлено вона не може і не повинна повністю збігатися з предметом галузевого регулювання, але чітко збігатися із спрямованістю галузевого впливу на суспільні відносини вона буде в будь-якому разі.[637]

Митно-правовій нормі притаманні риси, характерні лише для неї, а саме:

---

[637] Лукашев О.А. Правова норма як вихідний регулятор фінансової діяльності. [Електронний ресурс]. URL: http://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/1584/1/Lukashev_2012_3.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

вона відбиває встановлене державою загальнообов’язкове правило поведінки в митній сфері (безпосередньо або у співвідношення з іншими нормами права); надає учасникам митних суспільних відносин певного виду суб’єктивні права й накладає на них суб’єктивні юридичні обов’язки щодо товарів (предметів), які переміщуються через митний кордон України відповідно до експортно-імпортних угод (контрактів). Крім того необхідно зауважити, що митно-правова норма, по суті, є вимогою, зверненням до суб’єктів митного права наказом дотримуватися своїх приписів під загрозою невигідних наслідків при їх порушенні. У ній формулюється правило поведінки, через неї визначається мета (ідея), яка фактично перетворюється на митні правовідносини. Процес прийняття норми проходить за участю держави, її зміст формується компетентними органами влади. У цьому розумінні не можна не визнати, що, будучи наділеними всіма якостями соціальних норм, митно-правові норми мають специфічні риси, які визначають їх зв’язок з державною митною системою.[638]

Податкова правова норма – це імперативний владний припис на встановлення, зміну або скасування обов’язкового платежу, який породжує податкові правовідносини, головним елементом яких є обов’язок зі сплати податку або збору. Власне визначення суб’єкта оподаткування та процедури виконання податкового обов’язку – сплати обов’язкових платежів, одночасно врегульовано податковими та митно-правовими нормами, що й зумовлює колізію в правовому регулюванні.

Детермінація резидентського статусу фізичних осіб в Податковому та Митному кодексах України

Правовий статус фізичної особи – платника податків і зборів визначається обов’язками та правами, закріпленими в Податковому кодексі України. Так, в п. 1.1 ст. 1 Податкового кодексу України зазначено, що цей кодекс регулює відносини, які виникають у сфері справляння податків і зборів,

[638] Настюк В.Я. Норми митного права в системі соціально-правових регуляторів. [Електронний ресурс]. URL: http://www.apdp.in.ua/v19/36.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

зокрема, визначає платників податків та зборів, їх права та обов'язки. В свою чергу, обсяг прав та обов'язків залежить від резидентського статусу фізичної особи – платника податку, що визначається пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України. Тобто правовий статус платників обов'язкових платежів (податків, зборів) та обсяг правового статусу (резидентського статусу) визначають норми Податкового кодексу України.

Розмежування резидентського статусу фізичної особи здійснюється на двох рівнях: на рівні національного податкового законодавства та на рівні міждержавних угод про уникнення подвійного оподаткування, які в свою чергу є частиною податкового законодавства України (п. 3.1 ст. 3 Податкового кодексу України). У ч. 2 ст. 19 Закону України «Про міжнародні договори України» від 29.06.2004 р. встановлюється примат правил міжнародного договору.[639]

Згідно п. 1 ст. 4 Модельної конвенції щодо податків на доходи і капітал термін «резидент договірної держави» означає будь-яку особу, яка згідно із законодавством цієї держави підлягає оподаткуванню в ній у зв'язку з її місцем проживання, постійним місцем проживання, місцем управління чи іншим аналогічним критерієм, а також охоплює цю державу та будь-яку її адміністративно-територіальну одиницю або місцевий орган влади. Цей термін не включає будь-яких осіб, що підлягають оподаткуванню в конкретній державі лише стосовно доходів, джерелом яких є ця держава або стосовно майна, що в ній знаходиться.[640]

Тобто, міжнародними нормами, що мають пріоритет над нормами національного законодавства, встановлено, що резидентський статус фізичної особи визначається національним податковим законодавством кожної з договірних держав виходячи, по-перше, з наявності обов'язку сплачувати податки в цій державі, по-друге, за допомогою таких критеріїв, як місце проживання, постійне місце проживання або аналогічних критеріїв.

---

639 Про міжнародні договори України : Закон України від 29.06.2004, № 1906-IV : із зм. і доп. станом на 20.08.2018. Відомості Верховної Ради України. 2004. № 50. Ст. 540.

640 Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). OECD, 2015. [Електронний ресурс]. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page1 (дата звернення: 19.07.2019).

У державах з розвиненими економічними відносинами, національне податкове законодавство не містить чіткого визначення термінів «резидент», «фіскальний резидент» або «податковий резидент». Натомість у правовій базі цих країн містяться правила, за допомогою яких особа визнається резидентом конкретної податкової юрисдикції. Принагідно потрібно зауважити, що така позитивна практика була імплементована в податкове законодавство України.

Згідно з пп. «в» пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України фізична особа – резидент – це особа, що має місце проживання на території України, або центр життєвих інтересів якої знаходиться в Україні, або яка постійно перебуває на території держави не менше 183 днів протягом року. У разі неможливості визначення резидентського статусу за вищенаведеними критеріями, то особа вважається резидентом, якщо є громадянином України.

Фінансово-правовий зв’язок фізичної особи з державою проявляється через місце проживання особи, яке, у свою чергу, може бути непостійним, постійним та основним. Вказані основні критерії визначення резидентського статусу особи є визначальними при встановлені фінансово-правового зв’язку особи, однак не є виключними. У разі неможливості визначення резидентського статусу особи за основними критеріями застосовуються такі критерії, як центр життєвих інтересів, перебування на території держави протягом 183 днів і громадянство особи.

У п. 2 ст. 4 Модельної конвенції щодо податків на доходи і капітал визначено, що у випадках, коли фізична особа є резидентом обох договірних держав, її статус визначається так:

a) особа вважається резидентом лише тієї договірної держави, де вона має місце постійного проживання; якщо вона має місце постійного проживання в обох договірних державах, вона вважається резидентом лише тієї договірної держави, де вона має тісніші особисті й економічні зв’язки (центр життєвих інтересів);

b) якщо договірної держави, у якій вона має центр життєвих інтересів,

не може бути визначено або, якщо вона не має місця постійного проживання в жодній договірній державі, вона вважається резидентом лише тієї договірної держави, де вона зазвичай проживає;

c) якщо вона зазвичай проживає в обох договірних державах або в жодній з них, вона вважається резидентом лише тієї договірної держави, національною особою якої вона є;

d) якщо вона є національною особою обох договірних держав або жодної з них, компетентні органи договірних держав вирішують це питання за взаємною згодою.[641]

Тобто, якщо кожна з договірних держав відповідно до свого національного законодавства визнає одну й ту ж фізичну особу своїм резидентом, то статус цієї особи також визначається за відповідними критеріями.

Отже, міжнародними договорами щодо уникнення подвійного оподаткування та національним податковим законодавством закріплені критерії, за допомогою яких визначається резидентський статус фізичної особи. Головними критеріями є місце проживання, постійне місце проживання, основне місце проживання платника податків. У випадках неможливості визначення резидентського статусу за допомогою цих критеріїв, застосовуються додаткові: центр життєвих інтересів, перебування на території держави протягом 183 днів і останній критерій – громадянство особи.

Водночас, Митним кодексом України також визначається резидентський статус фізичної особи. Відповідно до пп. «в» п. 50 ст. 4 Митного кодексу України, фізичні особи резиденти – це громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які мають постійне місце проживання в Україні, у тому числі ті, які тимчасово перебувають за кордоном. В свою чергу, фізичні особи нерезиденти – це іноземці та особи без громадянства, громадяни України, які мають постійне місце проживання за межами України, у тому числі ті, які

[641] Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). OECD, 2015. [Електронний ресурс]. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page1 (дата звернення: 19.07.2019).

тимчасово перебувають на території України (пп. «в» п. 33 ст. 4 Митного кодексу України).

На відміну від норм Податкового кодексу України, нормами Митного кодексу України резидентський статус особи визначається виходячи з її громадянства, тобто політико-правового зв'язку особи з державою. Відповідно до Податкового кодексу України, громадянство особи є не основним, а додатковим критерієм визначення резидентського статусу (пп. «в» пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14). Даний критерій також наявний в Модельній конвенції щодо податків на доходи і капітал, відповідно до якої, особа вважається резидентом тієї держави, національною особою якої вона є. Змістом цього критерію є зіставлення політико-правового та фінансово-правового зв'язку особи з державою, з метою визначення резидентності особи. Очевидним є те, що цей критерій суперечить принципу рівності платників податків, відповідно до якого в Україні забезпечується однаковий підхід до всіх платників податків незалежно від національної приналежності або громадянства фізичної особи (пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України). Якщо всупереч закону фізична особа – громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування цим податком така особа вважається громадянином України, яка не має права на залік податків, сплачених за кордоном, передбаченого цим кодексом або нормами міжнародних угод України (пп. «в» пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України).

Стосовно цього Мусійчук І.М. зазначає, що «законодавець відходить від звичайно використовуваного у вищезазначених положеннях терміну «нерезидент» і не відповідає на питання, резидентом якої країни вважати громадянина України, який одночасно є громадянином іншої держави. Натомість лише зазначається про негативні наслідки для такої особи. Вбачається, що законодавець повинен був дотримуватися попередньо застосованої термінології і для випадку подвійного громадянства громадянина України визначити його резидентський статус».[642]

[642] Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. Наук : 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. 188 с.

Відповідно до положень Митного кодексу України, додатковими критеріями визначення резидентського статусу є постійне місце проживання та фактичне перебування в державі. Але зміст додаткових критеріїв нормами Митного кодексу України не розкривається. Проблемним питанням також є визначення «тимчасового перебування за кордоном» та «тимчасового перебування на території України» у зв'язку з відсутністю граничного строку перебування, порядку його обліку та періодами обчислення.

Враховуючи те, що Митним кодексом України регулюються правовідносини щодо процедурних аспектів, пов'язаних з переміщення товарів через митний кордон України, можна припустити, що ці норми є спеціальними – застосовуються лише щодо справляння мита. Але пп. «а» та пп. «в» п. 50 ст. 4 Митного кодексу України визначає правовий статус осіб в частині сплати митних платежів (ПДВ, акцизний податок та мито), які, відповідно до ст. 9 Податкового кодексу України, відносяться до загальнодержавних податків та зборів.

Таким чином, можна дійти до висновку, що норми Податкового кодексу України та Митного кодексу України не узгоджуються в частині визначення резидентського статусу платника обов'язкових платежів. Дана колізія в українському правовому просторі породжує два окремих явища: «податкових» та «митних» резидентів України. Ці особи наділені різним обсягом прав та обов'язків в межах однієї підгалузі (або двох споріднених підгалузей) фінансового права в частині залучення (мобілізації) грошових коштів до централізованих фондів коштів.

Науково-практичний аналіз негативних наслідків колізійного визначення резидентського статусу фізичної особи в Податковому та Митному кодексах України

З метою мобілізації коштів і створення умов для повного і своєчасного фінансування функцій держави та органів місцевого самоврядування, для регулювання публічних фінансових правовідносин, законодавець ухвалює нормативні акти, які за своєю суттю не належать до фінансово-правових, однак

за відсутністю яких фінансові відносини не можуть бути врегульовані належним чином.[643]

Так, одним із таких нормативних актів є Закон України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 р. № 2473-VIII. Підпунктом 9 п. 1 ч. 1 ст. 1 цього закону визначено, що резиденти це:

а) фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства), які мають постійне місце проживання на території України, у тому числі ті, які тимчасово перебувають за межами України;

б) фізичні особи-підприємці, зареєстровані згідно із законодавством України;

в) юридичні особи та інші суб’єкти господарювання з місцезнаходженням на території України, які здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України;

г) дипломатичні, консульські, торговельні та інші офіційні представництва України за кордоном, що мають імунітет і дипломатичні привілеї, а також філії та представництва підприємств і організацій України за кордоном, що не здійснюють підприємницької діяльності відповідно до законодавства України;

ґ) відокремлені підрозділи юридичних осіб, зазначених в підпункті "б" пункту 8 частини першої цієї статті, а саме філії, представництва, відділення або інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи та здійснюють підприємницьку діяльність від імені юридичної особи на території України.[644]

Тобто, цей закон поряд з податковими та митними резидентами породжує у правовому просторі ще й «валютних резидентів».

Ще один приклад – Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-XII (надалі – Закон № 959-XII). За ним

---

[643] Воронова Л. К. Вибрані праці / упоряд. М. П. Кучерявенко та ін. Харків : Право, 2016. С.824.

[644] Закон України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 р. № 2473-VIII. [Електронний ресурс]. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19 (дата звернення: 19.07.2019).

іноземні суб’єкти господарської діяльності – це суб’єкти господарської діяльності, що мають постійне місцезнаходження або постійне місце проживання за межами України (абз. 20 ч. 1 ст. 1).[645]

Даний законодавчий акт створює четверту групу резидентів в межах функції мобілізації коштів до публічних фондів – «резидентів зовнішньоекономічної діяльності». Особливість визначення цього статусу – він детермінується лише в залежності від місцезнаходження юридичної особи або постійного місця проживання фізичної особи (абз. 43, абз. 44 ч. 1 ст. 1 Закону № 959-XII) та одночасно суперечить нормам як Податкового кодексу України, так й Митного кодексу України.

Хаотичне регулювання правового статусу зобов’язаної, стосовно держави, сторони фінансових правовідносин неможливо пояснити, навіть ані з позиції регулювання різних правовідносин, ані з позиції різного часу ухвалення цих нормативно-правових актів. Але очевидним є те, що позитивної динаміки економічного розвитку держави важко досягти без комплексного регулювання фінансових відносин.

Стан приватних фінансів цілком залежить від стану ринку і законів ринкової економіки, публічні фінанси не ізольовані від ринкової економіки. Вони дещо підпорядковані ринковим факторам, але цілком залежать від дій публічної влади,[646] яка на кожному етапі відтворювального процесу (виробництво, обмін, розподіл, споживання) мобілізує кошти до державних фондів. Внаслідок відсутності єдиного законодавчого підходу до визначення правового статусу зобов’язаних по відношенню до держави осіб, створюються несприятливі умови як для приватного, так і для публічного сектору економіки і як наслідок для фінансової системи держави.

Колізійне визначення резидентського статусу осіб у фінансових правовідносинах створює передумови для неправомірної поведінки суб’єктів цих правовідносин та для суперечливої правозастосовчої діяльності фіскальних

[645] Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991, № 959-XII : із зм. і доп. станом на 31.03.2019. Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР). 1991. № 29. Ст. 377.

[646] Воронова Л. К. Вибрані праці / упоряд. М. П. Кучерявенко та ін. Харків : Право, 2016. С.811.

органів. Яскравим прикладом цього може бути ухвала Вищого адміністративного суду України від 19.08.2015 р. у справі № К/800/15579/14.[647] Фактичні обставини справи: фізична особа – громадянин України, що є резидентом Німеччини (має картку-дозвіл на постійне безстрокове проживання у Німеччині; офіційно зареєстрований в Німеччині за певною адресою; є засновником та директором юридичної особи – резидента Німеччини; має закордонні паспорти України з дозволом на проживання в Німеччині), керуючись нормами національного податкового законодавства України, обґрунтовано вважав себе резидентом Німеччини. При перетині кордону України на власному автомобілі співробітники фіскальної служби відмовили йому у тимчасовому ввезенні транспортного засобу на територію України строком до одного року (як для нерезидентів України) та надали дозвіл на ввезення транспортного засобу в митному режимі «транзит» строком на 10 днів (як для резидентів України), посилаючись на пп. «в» п. 50 ст. 4 Митного кодексу України, а не на пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України. Вищий адміністративний суд України підтримав позицію судів попередніх інстанцій та ухвалив рішення не на користь фізичної особи, виходячи з того, що при визначенні поняття нерезидент в контексті даних правовідносин не підлягають застосуванню норми Податкового кодексу України. Іншими словами, таку позицію можна пояснити тим, що відповідно до норм Податкового кодексу України позивач не є резидентом України, а відповідно до норм Митного кодексу України (що є частиною податкового законодавства України), позивач є резидентом України.

Якщо подивитись на аналогічну проблематику з іншої сторони (зі сторони справляння податків), то, наприклад, відповідно до пп. 212.1.3 п. 212.1 ст. 212 Податкового кодексу України платниками акцизного податку (що є митним платежем) є фізична особа – резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства. Звідси

[647] Ухвала Вищого адміністративного суду України від 19.08.2015 у справі К/800/15579/14. [Електронний ресурс]. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/48888700 (дата звернення: 19.07.2019).

виникає теоретичне питання: резидентський статус такої особи повинен визначатись відповідно до норм Митного кодексу України, оскільки це відносини, пов'язані з справлянням митних платежів або все ж таки нормами Податкового кодексу України, якими визначається суб'єкт оподаткування акцизним податком (правовий статус платника податку).

Визначення резидентського статусу фізичної особи – платника податків в частині відповідності його основним критеріям (місцю проживання, постійному місцю проживання та основному місцю проживання) ускладнюється через колізійність нормативно-правових актів (Податкового кодексу України та Митного кодексу України). Детермінація правового статусу резидентів, що приймають участь у фінансових правовідносинах, має бути єдиною і не залежати від окремо взятих підгалузей податкового чи митного права.

В державах з розвиненою економікою правове регулювання механізму мобілізації фінансових ресурсів до централізованих фондів коштів проходило еволюційно. Внаслідок цього в правовому полі таких держав (як-от Республіка Франція, Федеративна Республіка Німеччина) бачимо однозначне визначення правового статусу осіб, що зобов'язані сплачувати обов'язкові платежі. В законодавстві цих держав для визначення обсягу правового статусу зобов'язаних осіб (платників податків, зборів) терміни «податковий резидент» або «митний резидент» здебільшого не застосовуються. Обсяг правового статусу визначається законодавчим терміном «фіскальний резидент». Процедури визначення правового статусу фіскального резидента однакові, як для податкового, так і для митного законодавства. Етимологія терміну «фіскал» походить від латинського слова «fiscus» – каса, казна (скарбниця). Його використовують у публічних фінансах для визначення або осіб, або джерела надходження грошових коштів до бюджетів.

Запровадження в українському правовому полі єдиного підходу до визначення правового статусу зобов'язаних по відношенню до держави осіб для всіх нормативно-правових актів, які врегульовують відносини з приводу мобілізації фінансових ресурсів до централізованих фондів коштів, сприятиме

як позитивній правозастосовній діяльності, так і належному функціонуванню фінансової системи держави як єдиного механізму. Перший малопомітний крок у цьому напрямку можна прослідкувати з реорганізації Міністерства доходів і зборів України (до компетенції якого входила реалізація податкової та митної політики держави) в Державну фіскальну службу України. Надалі потребують узгодження норми податкового, митного законодавства та інших нормативно-правових актів, ухвалених, з метою залучення грошових коштів до централізованих фондів коштів.

На законодавчому рівні резидентський статус фізичної особи детально врегульовано нормами Податкового кодексу України, які відповідають, як Модельній конвенції щодо податків на доходи і капітал, так й законодавчій практиці держав з розвиненою правовою системою. Митний кодекс України також містить визначення понять «резидент» та «нерезидент», однак вони мають інше змістове наповнення, ніж поняття, закріплені в Податковому кодексі України. Відповідно до Податкового кодексу України, нормами Митного кодексу України врегульовуються процедурні правила оподаткування, що пов'язані з переміщенням товарів через митний кордон.

Отже, виходячи з загальних положень податкового законодавства, правовий статус зобов'язаних осіб визначається саме нормами Податкового кодексу України. Крім того, як вже зазначалось вище, відповідно до п. 5.2 ст. 5 Податкового кодексу України в разі, якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням Податкового кодексу України, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення Податкового кодексу України.

Кожен окремий фундаментальний елемент системи права України – це галузь права, яка складається з правових норм, що врегульовують специфічне коло відносин. Фінансове право – це структурний елемент правової системи України, норми якого врегульовують значний обсяг публічно-правових відносин з мобілізації, розподілу та використання централізованих фондів коштів.

Спрямованість галузевого фінансово-правового регулювання на забезпечення та організацію руху публічних грошових коштів виражає предмет фінансового права. Досліджуючи системну побудову фінансово-правової галузі, слід враховувати, що основною ланкою її є фінансово-правова норма. За допомогою відповідної фінансово-правової норми визначається не лише спрямованість державного намагання врегулювати відповідні відносини, але і їх межі. За рахунок фінансово-правових норм обмежується нормативний вплив на однорідні суспільні відносини, які пов'язані із забезпеченням ефективного руху публічних грошових фондів.[648]

Мобілізація грошових коштів до централізованих фондів відбувається переважно через сплату фізичними, юридичними особами обов'язкових платежів у формі податків та зборів. В системі фінансового законодавства України, в частині регулювання правовідносин щодо мобілізації грошових коштів до централізованих публічних фондів коштів, відсутній єдиний підхід до визначення правового статусу осіб – резидентів та нерезидентів, на яких законом покладено обов'язок щодо сплати податків та інших обов'язкових платежів. Нормативно-правові акти, якими врегульовуються зазначені правовідносини, та які ухвалені з метою залучення грошових коштів до централізованих публічних фондів, по різному визначають резидентський статус особи, виходячи з тієї групи правовідносин, які вони безпосередньо регулюють (чи митні, чи податкові).

Однак, рішення, ухвалені від імені держави в частині залучення коштів до публічних фондів коштів, мають утворювати єдиний законодавчий механізм, спрямований на формування дохідної частини. Імплементація західного досвіду у регулюванні аналогічних правовідносин має відбуватись в двох напрямках: на законодавчому, що передбачає єдиний порядок визначення поняття «резидент» для всіх фінансових правовідносин та закріплення терміну «фіскальний резидент» замість існуючих «податкового» та «митного» резидентів; на підзаконному, коли всі відносини, що можуть виникнути при практичному

648 Лукашев О.А. Правова норма як вихідний регулятор фінансової діяльності. [Електронний ресурс]. URL: http://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/1584/1/Lukashev_2012_3.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

застосуванні законодавчих положень, повинні детально врегульовуватися підзаконними нормативно-правовими актами. Джерелом вирішення проблематики на законодавчому рівні неодмінно має бути досвід розвинених держав, у яких резидентський статус фізичних осіб та процедура його визначення є єдиною, як для податкового законодавства, так й для митного.

Висновки до розділу 5

Принцип резидентства в країнах континентальної правової системи був введений з метою розмежування персональної податкової юрисдикції держав та відповідно для уникнення подвійного оподаткування. У зв'язку з тим, що в другій половині XIX ст. громадяни мали об'єкти оподаткування в двох і більше державах, виникло таке явище як подвійне оподаткування.

Трансформація принципу громадянства в принцип резидентства відбулась в два етапи.

Перший – вплив на податкове законодавство Теорії Економічних зв'язків, згідно з якою оподаткуванню підлягали всі особи, що «користуються послугами» держави, у зв'язку з чим, класичний принцип громадянства був доповнений прив'язкою до наявності постійного місця проживання або до фактичного перебування в державі. Згідно з цим «гібридним» принципом резидентства, платниками податку з усіх джерел походження доходів визнавались: громадяни держави, що мають постійне місце проживання; іноземні громадяни, що мають постійне місце проживання; іноземні громадяни, що постійно перебувають на території держави. Платниками податку лише з доходів, джерелом походження яких є територія держави визнавались: громадяни держави, що не мають постійного місця проживання та іноземні громадяни, що не мають постійного місця проживання. В правовому статусі платників податків принцип територіальності походження доходів вже не знаходиться в горизонтальній площині, як знаходився з принципом громадянства, а є невід'ємною складовою принципу резидентства. На цьому проміжному етапі трансформації, на законодавче визначення правового статусу

платників податку впливали одночасно дві теорії: стара Теорія Захисту та нова Теорія Економічних зв’язків.

Другий етап трансформації відбувся в ХХ ст. і діє до цього часу. Сучасний принцип резидентства – це сукупність правил, за допомогою яких визначається ступінь фінансово – правового зв’язку фізичної особи з двома і більше податковими юрисдикціями з метою визначення більш тісніших зв’язків фізичної особи з певною однією податковою юрисдикцією, перед якою така особа матиме обов’язок зі сплати податків з усіх джерел доходів. Ступінь фінансово-правового зв’язку особи визначається в першу чергу через місце проживання особи в певній податковій юрисдикції, а в разі неможливості визначення зв’язку за допомогою цього критерію, то застосовуються додаткові законодавчо визначені правила.

Основними критеріями детермінації резидентського статусу фізичної особи – платника податків є його місце проживання, постійне місце проживання та основне місце проживання, причому останній критерій є безумовним.

Поряд з ними податкове законодавство передбачає додаткові критерії визначення резидентського статусу – центр життєвих інтересів, фактичне перебування не менше 183 днів протягом року та громадянство платника податків.

Правове явище «тісні особисті чи економічні зв’язки з державою» бере свій початок з теорії економічних зв’язків Георга фон Шанца. Найбільш вдалим способом визначення цих зв’язків є формальний їх прояв – постійне місце проживання особи. Тому, на законодавчому рівні саме постійне місце проживання особи є основним критерієм визначення резидентського статусу платника податків. Це правове явище можна пояснити таким чином: центр життєвих інтересів – це сутність, визначальне в резидентності особи, основною формою якого є постійне місце проживання платника податку.

Фінансові правовідносини відбуваються в державі виключно на підставі та в межах визначених нормативно-правовими актами. Владно-майновий вплив

держави на фізичних осіб спрямований в першу чергу з метою виконання мобілізаційної функції фінансових правовідносин – забезпечення надходження грошових коштів до централізованих публічних фондів. У зв’язку з цим, правовий статус індивідуальних суб’єктів фінансових правовідносин потребує точного та вичерпного законодавчого визначення. Проте, на даний час, в межах двох підгалузей фінансового права існує колізія визначення резидентського статусу фізичної особи, яка виникла у зв’язку з неузгодженістю норм Податкового кодексу України та Митного кодексу України.

Висновки

Економічні процеси, що відбуваються в суспільстві, завжди є первинними, по відношенню до публічних фінансових. Важко назвати навіть приблизну кількість існуючих економічних теорій оподаткування, якими вивчаються причини запровадження інституту оподаткування, розмір податкових ставок, необхідних для забезпечення достатнього рівня існування та розвитку держави.

На ранніх етапах історичного розвитку оподаткування населення прямими податками, науковці досліджували його з позиції приватно-правових відносин. Вже на початку XIX ст. почало формуватись наукове розуміння податку та податкового обов’язку, як публічно-правової категорії. Наслідком появи у фізичних осіб конституційних прав, з’явився інститут громадянства, який можна охарактеризувати, як політико-правовий зв’язок фізичної особи з державою. Змістом цього зв’язку є права, свободи та обов’язки громадянина. Права громадянина, зокрема, включали право на державний захист прав та свобод. Обов’язки громадянина поділялись на податкові обов’язки та «повинності». Перші – матеріальні (сплата податків, зборів тощо), другі – нематеріальні (трудова повинність, військовий обов’язок тощо). Для суспільства XIX століття, громадянство (підданство) та обов’язок зі сплати податку були нерозривними поняттями, оскільки перше передбачало друге, а друге не могло існувати без першого. Взаємозв’язок конституційних прав та обов’язків

визначав правовий статус громадянина.

Правовий статус платника податків в першій половині XIX ст. виникав на підставі громадянства особи і був обумовлений обов'язком громадянина сплачувати податки та обов'язком держави захищати, як громадянина так і його майно. Враховуючи цей взаємозв'язок, податкове законодавство держав з континентальною правовою системою права суб'єктами оподаткування визначало своїх громадян, а об'єктами оподаткування доходи та майно. Громадяни (піддані) сплачували податки з усіх джерел походження доходів, а громадяни (піддані) інших держав лише з доходів, джерелом походження яких є територія певної держави. Враховуючи вищенаведене, принцип територіальності в податковому законодавстві держав континентальної системи права, є невід'ємною складовою принципу громадянства та визначає право держави на справляння податків з об'єктів оподаткування, джерелом походження яких є територія держави. Правовий вплив держави спрямований на об'єкт оподаткування, що виник або знаходиться на території держави, оскільки матеріальне відображення об'єкту оподаткування – грошові кошти чи інші еквіваленти розглядаються, як певне державне надбання або як, умовно кажучи, матеріальні блага, на які поширюється суверенітет держави. Враховуючи, що особа, яка отримує дохід, може знаходитись поза межами правового впливу держави, то оподаткування здійснюється у джерела походження доходу, тобто на території держави. Дія принципу територіальності спрямована на об'єкт оподаткування.

Власне серед найвідоміших економічних теорій, що пояснюють взаємозв'язок фізичної особи з державою, через інститут оподаткування, можна виокремити три: Теорію Захисту (The protection theory) Адама Сміта (Adam Smith), Теорію Економічних зв'язків (The economic relations theory) Георга фон Шанца (Georg von Schanz) та Теорію Публічної користі (The benefit theory) Кнута Вікселля (Knut Wicksell) та Еріка Ліндаля (Eric Lindahl). Стисло охарактеризувати вищезгадані теорії можна наступним чином. Так, відповідно до Теорії Захисту, всі піддані монарха або громадяни держави зобов'язані

сплачувати частину свого доходу у формі податку до публічних фондів коштів, з метою покриття витрат держави на захист, як безпосередньо громадян - платників податків, так й їхнього майна. Теорія Економічних зв'язків, акцентує увагу на тому, що не лише громадяни потребують державного захисту, а всі особи, що постійно перебувають на території певної держави або майно яких знаходиться на території цієї держави. В цьому випадку політико-правовий зв'язок фізичної особи з державою поступається фінансово-правовому, тобто будь-яка особа, що економічно пов'язана з державою користується державним захистом і зобов'язана сплачувати податки. Теорія Публічної користі розширює положення попередніх теорій та виходить з того, що всі особи, що перебувають на території держави не лише користуються захистом держави та економічно з нею пов'язані, а й отримують певну публічну користь: дорожньо-транспортна інфраструктура, правоохоронна система, медичне забезпечення, освіта тощо. Всю цю публічну користь отримує не окремо визначена фізична особа – платник податку, а все суспільство, тому кожен член суспільства зобов'язаний примати участь у формуванні публічних фондів, в межах своїх доходів.

Ці теорії важливі не лише через наявні в них економічні обґрунтування побудови сучасної податкової системи, але й через те, що вони дають можливість відстежити фінансово-економічний зв'язок фізичних осіб з суверенним політико-правовим утворенням, який з плином часу трансформувався в загальнообов'язкові правила поведінки – юридичні норми, тобто в фінансово-правовий зв'язок. Іншими словами, економічний зміст права власності на певний капітал передбачає право його нагромадження з метою задоволення власних приватних потреб, в той же час зобов'язання сплатити обов'язкові платежі у формі податків та зборів передбачає задоволення публічних потреб – захисті права власності, розвитку соціальних інститутів, забезпечення балансу інтересів платників податків та держави.

В фінансовій нормі права домінує обов'язок – сплата певного податку, збору, а вже як похідне від нього відповідні права – податкова знижка, пільга, право на розстрочення податкового зобов'язання тощо. Податкове

законодавство будь-якої держави виходить з імперативної природи податкового правовідношення. Головним елементом правового статусу платника податків є обов’язок зі сплати податкового зобов’язання і як похідне від нього відповідні права. Тобто, обов’язок породжує податкові права. Платники податків є зобов’язаними особами у податковому правовідношенні, тому обов’язки визначають межі їх належної поведінки, тоді як права визначають межі можливих дій платників податків. Обов’язок зі сплати податкового зобов’язання виникає лише за наявності об’єкта оподаткування та відповідної податкової норми.

Передумовою виникнення та однією з головних ознак податкових правовідносин є наявність у суб’єктів таких правовідносин (платників податків) податкової правосуб’єктності, як самостійного елементу правового статусу платників податків, головним змістом якого є обов’язок зі сплати податків та інших обов’язкових платежів. Однак, виходячи з того, що такий обов’язок виникає лише при наявності у особи об’єкту оподаткування, який у свою чергу, з’являється, як правило, за наслідком реалізації цивільної правосуб’єктності, можна дійти висновку, що цивільна правосуб’єктність, в свою чергу, є передумовою для виникнення у платників податків податкової правосуб’єктності. Такий взаємозв’язок пояснюється майновим характером як цивільних (приватно-правових), так і податкових (публічно-правових) правовідносин.

Публічно-правова природа податкової правосуб’єктності пов’язана з її зобов’язальними рисами в межах відносин мобілізації, розподілу та використання централізованих фондів коштів при виконанні особами своїх податкових зобов’язань. При цьому не можна ігнорувати природно-правовий характер прав і свобод особи як у публічному, так і в приватному праві, оскільки саме права та свободи людини і громадянина є невідчужуваними, непорушними та невичерпними. Враховуючи викладене, в правовій природі податкової правосуб’єктності потрібно розмежувати публічне та приватне.

На рівні фінансово-правової доктрини, структурними елементами

податкової правосуб'єктності є податкові правоздатність та дієздатність. Дані елементи взаємопов'язані та доповнюють одне одного. Податкова правоздатність – це здатність особи мати права та нести обов'язки зі сплати певних податків, які встановлені законодавством, а змістом податкової дієздатності є можливість фактичної реалізації цих прав та обов'язків шляхом безпосередньої участі цих платників податків в податкових правовідносинах. Передумови виникнення та припинення податкової правоздатності та дієздатності у платників податків пов'язані з цивільною правосуб'єктністю, оскільки за наслідком реалізації цивільної правосуб'єктності особа отримує об'єкти цивільних прав, що умовно перетворюються в об'єкт оподаткування, наявність якого зумовлює появу податкового обов'язку – головного елемента податкової правоздатності, який в свою чергу може бути реалізований, за загальним правилом, лише через дієздатність платника податків. За обсягом податкова правосуб'єктність здебільшого відповідає цивільній правосуб'єктності, що прослідковується через зміст правоздатності та дієздатності.

Таким чином, правовий статус платника податку залежить від приватно-правових та публічно-правових правовідносин, в яких особа бере участь. Цю тезу необхідно розуміти наступним чином: з метою отримання певних матеріальних благ, особа вступає в цілу низку приватно-правових відносин, наслідком появи у неї цих матеріальних благ є поява обов'язку зі сплати відповідних податків – головного елемента правового статусу платника податків. В свою чергу обсяг податкового обов'язку залежить від ступеню фінансового зв'язку особи з державою або певною податковою юрисдикцією.

Згідно з класичним принципом громадянства, іноземні громадяни незалежно від наявності постійного місця проживання або фактичної присутності в державі, сплачували податок лише з доходів, джерело походження якого є ця держава. Це обумовлювалось тим, що «державним захистом», за який треба сплачувати податки, користувались лише громадяни держави і цим же захистом користувались об'єкти оподаткування, джерелом походження яких

була територія держави. Отже, можна стверджувати, що на той час правовий статус платників податку визначався за принципами громадянства та територіальності походження доходів.

У зв'язку зі суспільно-політичними змінами в Європі та поглибленням економічних відносин на початку минулого століття, громадянство, як політико-правовий зв'язок особи з державою втратило вплив на податкові обов'язки та правовий статус платників податків. Трансформація цього класичного принципу громадянства в принцип резидентства відбулась в два етапи наступним чином: за наслідком впливу теорії економічних зв'язків на податкове законодавство, оподаткуванню підлягали всі особи, що «користуються послугами» держави, у зв'язку з чим, класичний принцип громадянства був доповнений прив'язкою до наявності постійного місце проживання або до фактичного перебування в державі. Згідно з цим «гібридним» принципом громадянства-резидентства, платниками податку з усіх джерел походження доходів визнавались: громадяни держави, що мають постійне місце проживання; іноземні громадяни, що мають постійне місце проживання; іноземні громадяни, що постійно перебувають на території держави. Платниками податку лише з доходів, джерелом походження яких є територія держави, визнавались: громадяни держави, що не мають постійного місце проживання та іноземні громадяни, що не мають постійного місця проживання.

Правовий статус громадян – платників податків відрізнявся від іноземних громадян – платників податків податковими преференціями у вигляді ставок, пільг тощо. Варто звернути увагу, що на цьому етапі, в правовому статусі платників податків принцип територіальності походження доходів вже не знаходиться в горизонтальній площині, як знаходився з принципом громадянства, а є невід'ємною складовою принципу резидентства. На цьому проміжному етапі трансформації, на законодавче визначення правового статусу платників податку впливали одночасно дві теорії: стара теорія захисту та нова теорія економічних зв'язків.

У зв'язку з тим, що громадяни мали об'єкти оподаткування в двох і

більше податкових юрисдикціях, виникло таке явище як подвійне оподаткування. Варто враховувати, що подвійне оподаткування мало дві форми: зовнішню – міждержавне подвійне оподаткування та внутрішню – подвійне оподаткування суб'єктами федерації або конфедерації громадян (підданих) держав – суб'єктів союзу. З метою уникнення цього негативного явища, громадянство особи, як головна умова визначення правового статусу платника податків, було обмежене постійним місцем проживання.

Тобто, був започаткований принцип резидентства, відповідно до якого всі фізичні особи (громадяни та не громадяни), що постійно проживали на території певної податкової юрисдикції мали обов'язок зі сплати податків з усіх джерел походження доходу. Варто звернути увагу, що сам термін «громадянство», в податковому законодавстві держав континентальної правової системи використовувався, але правовий статус платників податку залежав не від громадянства (підданства), а від постійного місця проживання громадян – від їх «резидентства». Поряд із введенням принципу резидентства були визначені правила, за допомогою яких можна було визначити резидентський статус платника податків, в разі відсутності постійного місця проживання або в разі наявності двох і більше місць постійного проживання. Вищенаведене дає підстави стверджувати, що принцип резидентства, в країнах континентальної правової системи, був введений з метою розмежування персональної податкової юрисдикції держав та відповідно для уникнення подвійного оподаткування.

В першій половині минулого століття, враховуючи значну кількість двосторонніх міждержавних угод про уникнення подвійного оподаткування, правила визначення резидентського статусу значно відрізнялись, що створювало колізію норм, якими визначався правовий статус платників податків. У зв'язку з чим розпочався процес розроблення єдиного зразка податкової угоди з узгодженими правилами міжнародного оподаткування, який завершився у другій половині XX ст. шляхом ухвалення Модельної конвенції щодо податків на доходи і капітал (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital), яка з подальшими змінами діє й у наш час.

Відповідно до п. 1 ст. 4 Модельної конвенції термін «резидент договірної держави» означає будь-яку особу, яка згідно із законодавством цієї держави підлягає оподаткуванню в ній у зв'язку з її місцем проживання, постійним місцем проживання, місцем управління чи іншим аналогічним критерієм, а також охоплює цю державу та будь-яку її адміністративно-територіальну одиницю або місцевий орган влади. Цей термін не включає будь-яких осіб, що підлягають оподаткуванню в конкретній державі лише стосовно доходів, джерелом яких є ця держава або стосовно майна, що на ній знаходиться[649].

З цього часу принцип громадянства та разом з ним політико-правовий зв'язок, остаточно втратив свою актуальність, оскільки правовий статус платників податків залежав виключно від резидентства фізичних осіб, а громадянство розглядалось лише як один з критеріїв визначення резидентського статусу.

Додатковою підставою втрати актуальності визначення правового статусу платників податків, виходячи з їхнього політико-правового зв'язку з певною державою, є набуття чинності в 1965 році Європейської соціальної хартії (European Social Charter) від 18.10.1961 р., що була підписана державами-членами Ради Європи з метою сприяння економічному та соціальному прогресу шляхом, зокрема, захисту та подальшого здійснення прав і основних свобод людини; здійснення соціальних прав повинно бути забезпечене без будь-якої дискримінації, зокрема, за ознакою національної належності. Положенням ст. 18 цього міжнародного договору визнавалось право громадян будь-якої договірної держави займатися трудовою діяльністю та отримувати дохід від такої діяльності на території іншої договірної держави на тих самих умовах, що й для громадян останньої держави.[650] Тобто, оподаткування доходу від трудової діяльності не повинно диференціюватися залежно від громадянської приналежності особи.

[649] Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). OECD, 2015. [Електронний ресурс]. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page1 (дата звернення: 19.07.2019).
[650] European Social Charter. ETS No. 035. [Електронний ресурс]. URL: https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/035 (дата звернення: 19.07.2019).

Сучасний принцип резидентства фізичної особи, крім внутрішньої сутності має зовнішню форму – сукупність критеріїв (правил), за допомогою яких визначається ступінь фінансово – правового зв’язку фізичної особи з двома і більше державами з метою визначення більш тісніших зв’язків фізичної особи з певною однією податковою юрисдикцією (державою), перед якою така особа матиме обов’язок зі сплати податків з усіх джерел доходів.

Ступінь фінансово-правового зв’язку особи визначається в першу чергу через місце проживання особи в певній податковій юрисдикції, а в разі неможливості визначення зв’язку за допомогою цього критерію, то застосовуються додаткові законодавчо визначені правила. На відміну від принципу громадянства (політико-правового зв’язку особи з державою), що прив’язувався до місця проживання платника податку та джерел походження доходів, принцип резидентства базується виключно на фінансово-правовому зв’язку фізичної особи з певною податковою юрисдикцією та проявляється через обов’язки такої особи перед податковою юрисдикцією, а не державою, громадянином якої є платник податку. Головними особливостями цього принципу є: правосуб’єктність платника податків завжди є спеціальною та виникає на підставі обов’язку; обов’язок виникає здебільшого не перед державою, а перед податковою юрисдикцією (міждержавною, загальнодержавною, регіональною, спеціальною тощо); політико-правовий зв’язок особи (громадянство) з певною державою прямо не впливає на обов’язок зі сплати податків, а є лише одним з критеріїв визначення резидентського статусу особи; при фінансово-правовому зв’язку, у особи, виникають обов’язки лише щодо сплати податків – інші матеріальні повинності, як-от військовий обов’язок, залежать від громадянства.

Варто зазначити, що фінансовий зв’язок особи з податковою юрисдикцією виник еволюційним шляхом через його наукове обґрунтування та впровадження одразу на двох рівнях: на державному – з метою визначення обсягу податкового обов’язку та на міждержавному – з метою уникнення подвійного оподаткування. В сучасному світі, це єдиний механізм за допомогою

якого можливо як розмежувати персональну податкову юрисдикцію різних держав, так й одночасно з цим, визначити ступінь економічної прив'язаності особи до певного суверенного утворення.

Враховуючи вищенаведене, можна дійти до наступних загальних висновків. На даний час суспільного розвитку, держава – це основний носій суверенітету народу, невід'ємною частиною якого є фінансовий суверенітет, тобто виключна компетенція найвищих органів державної влади щодо мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів держави для забезпечення її існування та створення належних умов для розвитку всього суспільства. З метою мобілізації коштів до публічних фондів, держава породжує, в тому числі, податкові правовідносини в межах своєї території та осіб, що постійно перебувають на цій території, тобто поширює податкову юрисдикцію. Враховуючи різні політично-правові форми суверенних утворень, податкова юрисдикція існує на різних рівнях – міждержавному, державному, локальному та на рівні спеціальних податкових зон.

Одночасно з цим, фізичні особи, мають обов'язок зі сплати податків переважно з об'єктів майнових прав, які вони отримують або з території певної податкової юрисдикції, або в разі тісного зв'язку з певною податковою юрисдикцією. З ретроспективного погляду, в державах з континентальною системою права, правовий статус платників податків знаходився в безперервному розвитку у зв'язку з впливом наукових теорій, конституційних прав та обов'язків, міждержавних відносин та економічної інтеграції.

Для суспільства позаминулого століття, громадянство та обов'язок зі сплати податку були нерозривними поняттями, оскільки перше передбачало друге, а друге не могло існувати без першого. Взаємозв'язок конституційних прав та обов'язків визначав правовий статус громадянина. Принцип громадянства визначав платниками податку громадян своєї держави. Іноземні громадяни сплачували податок, лише джерелом якого є територія держави, оскільки «державним захистом», за який треба сплачувати податки, користувались лише громадяни держави і цим же захистом користувались

об'єкти оподаткування, джерелом походження яких була територія держави. Цей політико-правовий зв'язок особи з державою не обмежувався лише обов'язком зі сплати податків, він також включав в себе інші обов'язки, такі як військовий або трудовий, в разі введення воєнного стану.

На сучасному етапі розвитку, держави не обмежують дію податкової юрисдикції лише власною територією та громадянами. На відміну від громадянства – політико-правового зв'язку фізичної особи з державою, в сучасному світі податкові правовідносини ґрунтуються на принципі резиденства – фінансово-правовому зв'язку фізичної особи з певною податковою юрисдикцією. Згідно з принципом резидентства, платниками податку з усіх джерел походження доходів визнаються резиденти, тобто всі фізичні особи, що мають постійне місце проживання або, які можуть бути визнані резидентами за іншими відповідними критеріями. Платниками податку лише з доходів, джерелом походження яких є територія податкової юрисдикції, визнаються нерезиденти, тобто всі особи, що не підпадають під визначення резидентів.

Для податкового законодавства України впровадження принципу резидентства при визначенні правового статусу особи – відносно нове правове явище. Сам перехід від принципу громадянства (політико-правового зв'язку особи з державою) до принципу резидентства (фінансово-правового зв'язку особи з певною податковою юрисдикцією) відбувся шляхом імплементації до національного законодавства України вже чинних у західноєвропейських державах правових положень, які здебільшого відповідають міжнародним публічно-правовим нормам щодо уникнення подвійного оподаткування.

Однак, фінансова система держави – це єдиний механізм, і зміна лише податкових норм не поліпшить функціонування всієї системи, адже інші норми, що регулюють фінансові правовідносини, вступають у колізію з сучасними податковими. Це пов'язано з тим, що законодавчі положення, спрямовані на мобілізацію коштів до централізованих публічних фондів, по-різному визначають правовий статус зобов'язаної щодо держави сторони.

Головний висновок даної роботи полягає в тому, що фінансово-правовий зв'язок фізичної особи з податковою юрисдикцією – це ступінь фінансово-економічної прив'язаності особи до певного рівня податкової юрисдикції суверенного утворення зі зворотнім зв'язком у формі публічної користі, що характеризується відповідним обсягом податкових обов'язків та похідними від них правами. Одночасно з цим, в міжнародному оподаткуванні такий зв'язок виступає межею розподілення податкового суверенітету суверенних політико-правових утворень.

Список використаних джерел

Наукові джерела:

Alexander Rust, Double Taxation, in Double Taxation Within the European Union (Alexander Rust ed., Kluwer Law International 2011). Cf. also Reuven S. Avi-Yonah, International Tax as International Law an Analysis of the International Tax Regime 5 (Cambridge University Press 2007).

Altvater E. What Happens When Public Goods are Privatised? Berlin, 2007. 38 p. [Електронний ресурс]. URL: http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.333.589&rep=rep1&type=pdf (дата звернення: 19.07.2019).

Andersen E.A., Lindsnaes B. Public Goods: Concept, Definition, and Method. Towards New Global Strategies: Public Goods and Human Rights; ed. by E. A. Andersen, B. Lindsnaes. Leiden, 2007. Pp. 29–52.

Auke R. Leen. An european tax the fiscal sovereignty of the member states vs. the autonomy of the european union. Електронний ресурс]. URL: https://openaccess.leidenuniv.nl/bitstream/handle/1887/19409/al_2012_04.pdf?sequence=1 (дата звернення: 11.03.2019).

Avery Jones J. F. Dual residence of individuals: the meaning of the expressions in the OECD Model Convention. British Tax Review. London, 1981. Nos. 1 & 2. P.241-246.

Butler W.E. Comparative Law and International Law / in R. Bernhardt (ed.). Encyclopedia of Public International Law. North-Holland, 1992. Vol. I. P. 700.

Danil Getmantsev. Modern world: a new approach to the legitimacy of public finance. PUBLIC FINANCE: LEGAL ASPECTS Collective monograph. 2019. P. 17

F. Mann, The doctrine of Jurisdiction in International Law, III RdC 1964-I. P. 30.

Gadžo Stjepan, Nexus Requirements for Taxation of Non-residents Business Income: A Normative Evaluation in the Context of the Global Economy, sections 2.1 & 2.2, Online Books IBFD. © 2018 IBFD

Gadžo Stjepan. The Principle of «Nexus» or «Genuine Link» as a Keystoneof International Income Tax Law: A Reappraisal. INTERTAX, Volume 46, Issue 3. 2018. [Електронний ресурс]. URL: https://www.academia.edu/37911208/The_Principle_of_Nexus_or_Genuine_Link_as_a_Keystone_of_International_Income_Tax_Law_A_Reappraisal (дата звернення: 11.03.2019).

Gary F. Hufbauer, U.S. Taxation of International Income: Blue Print for Reform (1992).

George W. Cook (U.S.A.) v. United Mexican States. Reports of International Arbitral Awards, 1927. P. 593-598 [Електронний ресурс]. URL: http://legal.un.org/riaa/cases/vol_IV/593-598.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

Harris P. Income Tax in Common Law Jurisdictions. N. Y. : Cambridge University Press, 2006. V. 1. P.45. [Електронний ресурс]. URL: https://books.google.com.ua/books?id=HYvfTdbdkg4C&lpg=PP1&pg=PA1&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false (дата звернення: 11.03.2017).

Hill J.A. The Prussian Income Tax. The Quarterly Journal of Economics. London : Oxford University Press, 1892. Vol. 6. No. 2. Pp. 207–226. [Електронний ресурс]. URL: http://www.jstor.org/stable/1882547?seq=1#page_scan_tab_contents (дата звернення: 11.03.2017).

Kamal S. Individual Tax Residence: The Law and Practice on the Residence of Individuals for UK Tax. London : Sweet & Maxwell, 2011. 200 p.

Kaul Inge, Conceicao Pedro, Le Goulve Kattel, Mendoza Ronald (2003): Providing global public goods: managing globalization. UNDP, Oxford und New York.

Kragen A.A. Double Income Taxation Treaties: The O.E.C.D. Draft. California Law Review. 1964. Vol. 52. Issue 2. Pp. 306–334.

Lang M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. Wien:

Linde Verlag Wein Ges.m.b.H., 2010, P. 23

Lassalle F., Bucher L. Das System der erworbenen Rechte. Leipzig : J.U. Brodbaus, 1861. 517 p.

Leen A.R. A European tax. The Fiscal Sovereignty of the Member States vs. The Autonomy of the European Union, in: Financial Crisis, Globalisation and Regulatory Reform, Edited by David A. Frenkel and Carsten Gerner-Beuerle, ATINER, Athens, ISBN: 978-960-9549-96-7, P.1.

Lindholt L., Lindsnæs B. On Human Rights. Towards New Global Strategies: Public Goods and Human Rights; ed. by E. A. Andersen, B. Lindsnaes. Leiden, 2007. Pp. 53–70

Maisto Guglielmo. Residence of Individuals Under Tax Treaties and EC Law / ed. by Guglielmo Maisto. Amsterdam : IBFD, 2010. Vol. 6. P.172-173.

Majura I. Theories of taxation. [Електронний ресурс]. URL: http://www.academia.edu/5891491/THEORIES_OF_TAXATION (дата звернення: 11.03.2017).

Martha R.S.J., The Jurisdiction to Tax in International Law, Kluwer, Deventer/Boston, 1989. Mausli — C.13.

Martha Rutsel Silvestre J. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989.

Michael J. Graetz Follow The Money Essays on International Taxation Published by the Lillian Goldman Law Library at Yale Law School. 2016. P.32. ISBN: 978-0-692-63014-3.

Michael J. Graetz, The David R. Tillinghast Lecture, Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies. P. 279-281. [Електронний ресурс]. URL: https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2617&context=fss_papers (дата звернення: 19.07.2019).

Rosier C. L’impôt. P.: Fernand Aubier. Editions Montaigne, 1936. P. 55.

Rossi A.A. Residence and Tie-Breaker Provisions Under the Pending Italy-

U.S. Tax Treaty. P.994. [Електронний ресурс]. URL: http://www.funaro.com/taxnotes/ResidenceMarch2003.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

Schanz G. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. Public Finance Analysis. [Електронний ресурс]. 1896. H. 1. Pp. 1–87. [Електронний ресурс]. URL: https://www.jstor.org/stable/40904651?seq=1#page_scan_tab_contents (дата звернення: 11.03.2017).

Tanenbaum E. Abandoning 'Lawful Permanent Resident' Status. Tax Management International Journal. 2015. [Електронний ресурс]. URL: http://www.bna.com/abandoning-lawful-permanent-n17179922026/ (дата звернення: 11.03.2017).

Tiley J. Studies in the History of Tax Law. A&C Black, 2014. 568 p. [Електронний ресурс]. URL: https://books.google.com.ua/books?id=bpDqAwAAQBAJ&dq=german+double+taxation+act+1870&hl=ru&source=gbs_navlinks_s (дата звернення: 11.03.2017).

Tsai L.L. Accountability Without Democracy: Solidary Groups and Public Goods Provision in Rural China. Cambridge, 2007. 347 p.

Van Raad C. Dual residence. European taxation. Amsterdam, 1998. Vol. 28. № 8. Pp. 241–246.

Vogel Klaus on Double Taxation Conventions (Kluwer Law International 1997). Cf. also e.g. Lang, supra n. 8, at 23; Kees Van Raad, Nondiscrimination in International Tax Law (Kluwer Law and Taxation 1986); Manfred Mössner, Source Versus Residence: An EU Perspective, 60 (12) Bull. Int'l Tax'n 504 (2006).

Vogel Klaus on Double Taxation Conventions. third edition. The Netherlands : Kluwer Law International, 1997. 1688 p.

Vogel Klaus. Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments. Part I. Intertax, 1988. P.223.

Yates L.D. Commissioners for HM Revenue and Customs (2012). European Taxation. 2014. Vol. 54. № 2–3. Pp. 108–112.

Young H. P. Equity: In Theory and Practice. Princeton : Princeton University Press, 1994. [Електронний ресурс]. URL: https://books.google.com.ua/books?id=H0IQ0PKZ4WYC&lpg=PA102&dq=benefit%20theory%20of%20taxation&pg=PA102#v=onepage&q=benefit%20theory%20of%20taxation&f=false (дата звернення: 11.03.2017).

Аванесян А.В. Проблемы оценки изменения налоговых ставок в РА . дис. к.е.н. 2017 [Електронний ресурс]. URL: http://inecbus.rau.am/rus/8/844 (дата звернення: 19.07.2019).

Андрієвський К.В. Спеціальні податкові режими : автореф. дис. канд. юрид. наук / К. Андрієвський. – Харків, 2009. – 21 с.

Андрущенко Г.С. Становлення та розвиток бюджетного законодавства України. Дис. на здобуття ступення к.ю.н [Електронний ресурс]. URL: http://scc.univ.kiev.ua/upload/iblock/ae7/dis_Andrushchenko%20H.S..pdf (дата звернення: 08.07.2019).

Аристов Є.В. Общественные блага: концепция и конституционно-правовая характеристика [Електронний ресурс]. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/obschestvennye-blaga-kontseptsiya-i-konstitutsionno-pravovaya-harakteristika (дата звернення: 19.07.2019).

Афанасьев В.С. Общая теория права и государства : учебник для студ. вузов, обуч. по спец. «Юриспруденция» / В.С. Афанасьев и др.; В. В. Лазарев (ред.). 3-е изд., перераб. и доп. М. : Юристъ, 2001. С.234.

Бабій Б.М. Історія держави і права Української РСР (1917-1960). К. : Видавництво Академії наук Української РСР, 1961. 366 с.

Бакалинський О.О., Богданов О.М., Мохор В.В. Актуальні проблеми реалізації ідей електронного урядування [Електронний ресурс]. URL: http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/29653/20-balakinskiy.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

Балакина А.П. Гражданство и резидентство как элементы правового статуса налогоплательщика // Финансовое право. 2004. № 5. С. 20.

Банчук О.А. Підстави розмежування публічного та приватного права в Україні. Публічне право. 2011. № 2. С. 148.

Барікова А.А. Електронна держава: нова ефективність урядування : монографія. К. : Юрінком Інтер, 2016. 224 с.

Бастейбл Ч.Ф. Публічні фінанси 1892 року. С. 304. [Електронний ресурс]. URL: https://archive.org/download/publicfinance01bastgoog/publicfinance01bastgoog.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

Безугла В.В. Правові основи побудови податкової системи України : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.02; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 1995. 192 с.

Берендтс Е.Н. Русское финансовое право : лекции, читанные в Императорском училище правоведения. СПб. : типолитогр. С.-Петербургской одиночной тюрьмы, 1914. [Електронний ресурс]. URL: http://www.library6.com/books/720086.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

Берендтс Е.Н. Финансовое право Великого княжества Финляндского в XIX столетии : ист. очерк. СПб. : Гос. тип., 1900. 321 с. [Електронний ресурс]. URL: http://search.rsl.ru/en/record/01003557045 (дата звернення: 11.03.2017).

Берназюк Я. О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2004. с. 149.

Бєлєвцева В.В. Державний суверенітет, його ознаки та властивості. 2009. [Електронний ресурс]. URL: http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/15727/02-Byelyevtseva.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

Білик О. Модернізація економіки України в умовах глобалізації: проблеми та протиріччя. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка. 2006. Вип. 89. С. 30–33.

Білінський Д.О. Публічний інтерес як вихідна засада структурування фінансової системи / Д.О. Білінський // Вісник Національної академії правових наук України. - 2013. - № 3. - С. 157-162. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vapny_2013_3_21 (дата звернення: 22.02.2019).

Білінський Д.О. Правова природа публічної фінансової системи України (методологічний аспект). дис. на здобуття наук. ступеня док. юрид. наук : 12.00.07 [Електронний ресурс]. URL: http://nauka.nlu.edu.ua/download/diss/belinskyi/d_belinskyi.pdf (дата звернення: 08.06.2019).

Божко Ю. Фіктивні операції в 2015 році: судова практика. Юрист&Закон. [Електронний ресурс]. 2015. № 27. URL: http://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA008193 (дата звернення: 11.03.2017).

Бойцова О.Ю. Нормативизм в западной политической науке XX в. : автореф. дис. на соискание науч. степени докт. политич. наук : спец. 23.00.01. М., 2004. 66 с.

Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право : учеб. пособ. / под ред. А. В. Брызгалина. М. : Атлантика-Пресс, 1997. с. 131.

Бульбенюк С.С., Манелюк Ю.М. Провідні напрями змін політологічного дискурсу на етапі розгортання «п’ятої інформаційної революції» [Електронний ресурс]. URL: http://enpuir.npu.edu.ua/bitstream/123456789/19575/1/Bulbeniuk%2c%20S.%2c%20Maneliuk%2c%20Y..pdf (дата звернення: 19.07.2019).

Бутко П.Є. Трансформація підходів до визначення податково-правового статусу фізичних осіб. Право і суспільство. 2012. № 1. С. 140.

Валігура В. Теоретичні засади міждержавної податкової гармонізації та характеристики податкових систем країн Європейського Союзу в контексті євроінтеґрації України. Світ фінансів. 1 (14), 2008. С.186. [Електронний ресурс]. URL: http://sf.tneu.edu.ua/index.php/sf/article/download/252/261 (дата звернення: 11.03.2019).

Васильєва А.Г. Обов'язки у правовому статусі платників податків. Форум права. 2012. № 3. С. 89. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FPindex.htm2012317.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

Вдовічена Л.І. Податковий суверенітет та податкова юрисдикція держави: співвідношення понять. Науковий вісник Чернівецького університету.–2007.–Вип 427: 89-94.

Вдовічена Л.І. Правове регулювання діяльності держави в сфері уникнення подвійного оподаткування : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. Дніпропетровськ, 2012. С.118.

Вельяминов-Зернов В.В. Опыт начертания российского частного гражданского права. СПб. : Типография И. Глазунова, 1821. с. 40.

Венгеров А.Б. Теория государства и права : учеб. для юридических вузов. 3-е изд. М. : Юриспруденция, 2000. С.246.

Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М. : Издательство НОРМА, 2000. с. 17.

Винницкий Д.В., Белых В.С. Налоговое право России : краткий учебный курс. М. : НОРМА, 2004. 320 с.

Вітренко Г.О Фінансова політика в період НЕПу: сучасна історіографія. Наукові праці. Миколаїв : МДГУ ім. П. Могили, 2007. Т. 74. Вип. 61. С. 112.

Власенко Н.А. Неопределенность в праве: понятие и пути исследования. Рос. правоведение. 2006. № 7. С. 4–13. Власенко Н. А. Судебные правовые дефиниции: природа, функции, основания деления и виды. Журн. рос. права. 2009. № 12. С. 58–67.

Водолажська Н.С. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні. [Електронний ресурс]. URL: http://yurradnik.com.ua/wp-content/uploads/2014/10/2004_1_130_pravove_regulyuvannya_statusu.doc (дата звернення: 11.03.2017).

Воеводин Л.Д. Конституционные проблемы правового положения советских граждан: автореф. дис. на соискание науч. степени докт. юрид. наук :

спец. 12.00.02; Московский университет МВД России. М., 1973. С.12.

Волосник Ю.П. Нова буржуазія України та розвиток приватнопідприємницької діяльності на фінансовому ринку в роки непу. Харків : НМЦ «СД», 2002. 384 с.

Вороніна О.О. Досвід функціонування вільних економічних зон в Україні та перспективи їх подальшого розвитку. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка» : науковий журнал. Острог : Вид-во НаУОА, грудень 2018. No 11(39). С. 24–29.

Воронова Л.К. Доктрина фінансового права та фінансового законодавства у сучасний період // Правова доктрина України. Х. : Право, 2013. Т. 2 : Публічно-правова доктрина України. С. 417–448. Правова доктрина України : у 5 т. Х. : Право, 2013. Т. 1 : Загальнотеоретична та історична юриспруденція / за заг. ред. О.В. Петришина. 976 с. ; Т. 2 : Публічно-правова доктрина України / за заг. ред. Ю.П. Битяка. 864 с. ; Т. 3 : Доктрина приватного права України / за заг. ред. Н.С. Кузнєцової. 760 с. ; Т. 4 : Доктринальні проблеми екологічного, аграрного та господарського права / за заг. ред. Ю.С. Шемшученка. 848 с. ; Т. 5 : Кримінально-правові науки в Україні: стан, проблеми та шляхи розвитку / за заг. ред. В.Я. Тація, В.І. Борисова. 1240 с.

Воронова Л.К. Вибрані праці / упоряд. М.П. Кучерявенко та ін. Харків : Право, 2016. С.818.

Воронова Л.К. Радянське фінансове право. [Електронний ресурс]. К. : Вища школа, 1973. с. 119. [Електронний ресурс]. URL: http://www.library.univ.kiev.ua/ukr/elcat/new/detail.php3?doc_id=21918 (дата звернення: 11.03.2017).

Воронова Л.К. Фінансове право України : підручник. [Електронний ресурс]. К. : Прецедент; Моя книга. 2006. 448 с. [Електронний ресурс]. URL: http://uristinfo.net/finansovoe-pravo/120-lk-voronova-finansove-pravo-ukrayini/3168-zmistovij-modul-iii-tema-11-pravovi-osnovi-opodatkuvannja.html (дата звернення: 11.03.2017).

Воротіна Н.В. Теоретичні питання податкового законодавства України : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; НАН України, Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. К., 1996. 160 с.

Гаврилюк Р.О. Еволюція конституційно-податкового компромісу суспільства і держави / Р.О. Гаврилюк // Проблеми філософії права. — 2006-2007. — Т. IV-V — С. 153-165. [Електронний ресурс]. URL: http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/13582 (дата звернення: 19.07.2019).

Гаврилюк Р.А. Антропосоциокультурный код налогового права : монография. Черновцы : Черновицкий нац. ун-т, 2014. Кн. 2. Константы налогового права. 804 с.

Гаврилюк Р.А. Антропосоциокультурный код налогового права: монография. Черновцы : Черновицкий нац. ун-т, 2014. Кн. 1. Истоки налогового права. 452 с.

Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2014. 636 с. 78.

Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель-налогоплательщик-государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации : учеб. пособие. М. : ФБК ПРЕСС, 1998. С.235.

Ганусенко И.В. Учение о налоге на предпринимательскую деятельность в русской юриспруденции XIX – начала XX вв. Сибирский юридический вестник. 2012. № 1. С. 12–17.

Гапотій В.Д. Теоретичні та практичні аспекти суверенітету народу, нації та держави. автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.01, Міністерство внутрішнх справ України 2005. С.3-9.

Гедзюк О.В. Адаптація законодавства України до законодавства європейського союзу у сфері оподаткування акцизним податком / О. В. Гедзюк // Європейські перспективи. - 2013. - № 3. - С. 197-202. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/evpe_2013_3_38 (дата звернення: 19.07.2019).

Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Бєліцький І.С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект : наук. практ. посіб. К. : Юрінком Інтер, 2015. 496 с.

Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения / В. А. Гидирим «Автор». 2016. ISBN 978-5-9908572-2-3 С. 71. [Електронний ресурс]. URL: https://www.researchgate.net/publication/311651777_Osnovy_mezdunarodnogo_korporativnogo_nalogooblozenia_Fundamentals_of_International_Corporate_Taxation (дата звернення: 19.07.2019).

Гидирим В.А. Принцип резидентства корпораций в международном налоговом праве // NB: Международное право. 2013. № 1. С. 95. DOI: 10.7256/2306-9899.2013.1.427

Гидирим В.А. Принцип резидентства корпораций в международном налоговом праве. Налоги и налогообложение – № 2 (104). 2013 р. [Електронний ресурс]. URL: http://nbpublish.com/library_get_pdf.php?id=23502 (дата звернення: 19.07.2019).

Гіжевський В.К., Буханевич О.М., Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : навч. посіб. К. : Атіка, 2010. 196 с.

Головацька А.К. Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування як складовий елемент системи публічних доходів України. Науковий вісник Херсонського державного університету. Юридичні науки. 2018. № 4. С.120.

Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Головашевич Олександр Олександрович ; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. - Х., 2008. - 20 с.

Греца Я.В. Гарантії реалізації прав суб'єктів податкових правовідносин: поняття та види. Науковий вісник Чернівецького національного університету ім. Юрія Федьковича. Серія: Правознавство. 2004. Вип. 253. С. 112–118.

Греца Я.В. Правові засоби забезпечення захисту прав платників податків у процедурі адміністративного оскарження рішень органів державної податкової служби. Держава і право. 2008. Вип. 40. С. 352–358.

Гречко В.М. Сучасні тенденції регіональної інтеграції східноєвропейського регіону. Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня. с. 108 [Електронний ресурс]. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/2095/1/2080_IR.pdf#page=107 (дата звернення: 11.03.2019).

Грушко В.І. Міжнародне оподаткування : навч. посіб. для студ. Економіч. спец. / В.І. Грушко, Ю.О. Махортов, Н.А. Телічко, В.М. Бородачова; Держ. закл. «Луган. нац. ун-т імені Тараса Шевченка». – Луганськ : Вид-во ДЗ «ЛНУ імені Тараса Шевченка», 2012. с. 179-180.

Губерська Н.Л., Музика О.А. Порівняльно-правові дослідження у процесі адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу / Н.Л. Губерська, О.А. Музика // Університетські наукові записки. - 2007. - № 2. - С. 286-290. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap_2007_2_41 (дата звернення: 19.07.2019).

Гуреев В.И. Правовые проблемы совершенствования налоговой системы России : автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра юрид. наук. М., 1999. с. 57.

Дементьев В.В. Экономика как система власти / Министерство образования и науки Украины. Донецкий национальный технический университет. / Изд. 2-е – Изд-во ДонНТУ, 2006. – 392 с.

Дернберг Р.Л. Международное налогообложение. [пер. с англ.].М. : Юнити, 1997. С.28. [Електронний ресурс]. URL: http://www.twirpx.com/file/153489/ (дата звернення: 11.03.2017).

Дженаро Ф. Институционный курс римского права. М. : «Статут», 2004. с. 10.

Дьяченко В.П. Советские финансы в первой фазе развития

социалистического государства. М. : Госфиниздат, 1947. Ч. 1 (1917-1925). 476 с.

Елистратов А.И. Административное право : лекции А. И. Елистратова / Моск. об-во нар. ун-тов. М. : Тип. т-ва И.Д. Сытина, 1911. 235 с.

Євграфова Є.П. Доктринальне тлумачення норм права (законів): природа і здійснення. Вісник Академії правових наук України. 2010. № 2 (61). С. 40–51.

Житник Ю.В. Фонд державного регульованого тарифу за надання послуг як публічний фонд коштів. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. 2017. Вип. 45. Т. 1. С. 171-176. [Електронний ресурс]. URL: http://www.visnyk-juris.uzhnu.uz.ua/file/No.45/part_1/39.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

Жоравович Д.О. Правові аспекти визначення статусу самозайнятої особи. Форум права. 2012. № 3. С. 190. [Електронний ресурс]. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/e-journals/FP/2012-3/12jdocco.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

Загряцков М.Д. Административная юстиция и право жалобы в теории и законодательстве. Развитие идеи и принципов административной юстиции. Административный процесс и право жалобы в советском законодательстве. Административно-финансовое распоряжение и финансовая жалоба. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Право и Жизнь, 1925. 244 с.

Зайденман Л.О. Порядок и способы обжалования административных распоряжений и постановлений. СПб. : Типография товарищества печатного и издательского дела «Труд», 1904. 136 с.

Зайчук О.В., Оніщенко Н.М. Теорія держави і права. Академічний курс. Підручник. Київ. Юрінком Інтер. 2006. [Електронний ресурс]. URL: http://www.ebk.net.ua/Book/law/zaychuk_tdp/part2/403.htm (дата звернення: 19.07.2019).

Зеленко О.О. Сучасні предиктори розвитку економічних відносин. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». Випуск 28/2. 2018 р. с. 15.

Зицик С.Г. Особливості адміністративно-правового статусу платників податків. Юридический вестник. 2010. № 3. С. 41–44.

Зуев В.Н. Наднациональный механизм как фактор развития экономической интеграции в Европейском Союзе : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.14 / Владимир Николаевич Зуев. – М., 2011. – с. 108. [Електронний ресурс]. [Електронний ресурс]. URL: http://www.ieras.ru/diss27.htm дата звернення: 11.03.2019).

Иоффе О.С. Избранные труды по гражданскому праву: Из истории цивилистической мысли. Гражданское правоотношение. Критика теории «хозяйственного права». М. : «Статут», 2000, с. 83-85.

Іванова С.С. Незалежна професійна діяльність: податково-правовий аспект. Форум права. [Електронний ресурс]. 2014. № 2. С. 154–159. URL: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:pUATjg5LD6YJ:irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/FP_index.htm_2014_2_28.pdf+&cd=5&hl=ru&ct=clnk&gl=ua (дата звернення: 11.03.2017).

Казацька М.Д. Щодо питання теоретичного та законодавчого визначень об'єкта оподаткування. Підприємництво, господарство і право 2017р. № 10. С 145 – 150 [Електронний ресурс]. URL: http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2017/10/31.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

Карапетян А.Р. Правовой статус частных субъектов налогового права : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14; Российская правовая академия. М., 2005. 208 с. [Електронний ресурс]. URL: http://www.dissercat.com/content/pravovoi-status-chastnykh-subektov-nalogovogo-prava (дата звернення: 11.03.2017).

Карапетян А.Р. Правовой статус частных субъектов налогового права: дис. канд. юрид. наук: 12.00.14 / Карапетян Астхик Рафиковна. Москва: РГБ,

2005. 211 с.

Карасева М.В. Конституционное право граждан СССР на обжалование. Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та, 1989. 150 с.

Карасєва М.В. Финансовое право Российской Федерации : ученик / отв. ред. М. В. Карасева. М. : Юристъ, 2002. С.101.

Кармаліта М.В. Правова доктрина – джерело (форма) права : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01; КНУТШ. Київ, 2012. С.143-144.

Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. Финансы, ЮНИТИ. 1998. С.130.

Кельман М.С., Мурашин О. Г. Загальна теорія права : підручник. К. : Кондор, 2002. С.125.

Кельман М.С., Мурашин О.Г., Хома Н.М. Загальна теорія держави та права : підруч. 3-тє вид. Л. : Новий світ-2000, 2007. 584 с. Рабінович П.М. Загальносоціальна («природна») правова система : поняття і структура. Вісник Академії правових наук України. 2008. № 4 (55). С. 6.

Кемеров В.Е. Гуманитарное и социальное: от оппозиции к синтезу. Человек. 2011. № 1. С. 8.

Клишин А.І. Проблемы определения оптимального объема общественных благ [Електронний ресурс]. URL: https://cyberleninka.ru/article/v/problemy-opredeleniya-optimalnogo-obema-obschestvennyh-blag (дата звернення: 19.07.2019).

Кобильнік Д.М. Правове регулювання пільг при оподаткуванні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Х., 2002. С.11. [Електронний ресурс]. URL: http://disser.com.ua/content/334121.html#download (дата звернення: 11.03.2017).

Ковалко Н.М. Правові погляди Томаса Гоббса на природу держави та суспільства: критичний аналіз. Право і суспільство. В.1 2017. С.15-21

[Електронний ресурс]. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2017/2_2017/part_1/5.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

Коваль І.М. Метаантропологія менталітету: правовий вимір. Дисертація на здобуття наук. ступеня кандидата. юр. наук 12.00.12. Львів. 2017. С. 54.

Коваль О.Я. Легітимність державної влади: співвідношення правових і моральних аспектів реалізації. Дисертація на здобуття наук. ступеня канд. юр. наук 12.00.01. Львів. 2017. С. 50-51.

Козак Ю.Г. Міжнародне оподаткування : навчальний посібник / за ред. Ю.Г. Козака, В. М. Сліпа. К. : Центр навчальної літератури. 2003. 550 с.

Козлачкова Е.А. Физическое лицо как субъект права : дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук : 12.00.01; Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова. М., 2014. 188 с.

Козлов Ю.М. Институт права жалобы по советскому административному праву : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук. М., 1953. 27 с.; Козлов Ю. М. Государственное управление и административное право. М. : Юрид. лит., 1978. 360 с.

Конюхова Т.В. Сборник по финансовому законодательству / под. ред. Т. В. Конюховой. М. : Юрид. лит., 1980. с. 320.

Корф С.А. Русское государственное право : в 2 ч. М. : Изд-во А. Скоропеч, А. Левенсон, 1915. Ч. 1. 321 с.

Костенко Ю.О. Правове регулювання оподаткування фізичних осіб в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Х., 2002. С.16.

Костикова Е.Г. Правовой статус налогоплательщиков-организаций : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14; Саратовская государственная академия права. Саратов, 2001. 148 с. [Електронний ресурс]. URL: http://www.dissercat.com/content/pravovoi-status-nalogoplatelshchikov-organizatsii (дата звернення: 11.03.2017).

Крестовська Н.М., Матвєєва Л.Г. Теорія держави і права : елементарний курс. [Електронний ресурс]. 2-е вид. Х. : ТОВ «Одіссей», 2008. 432 с. [Електронний ресурс]. URL: http://studies.in.ua/krestovska-nm-teorija-derzhavy-i-prava/1528-rozdl-10-osnovn-koncepcyi-pravorozumnnya.html (дата звернення: 11.03.2017).

Крисоватий А.І. Фіскальний простір сталого соціально-економічного розвитку держави [Електронний ресурс] : монографія / А.І. Крисоватий, Л.П. Амбрик, В.А. Валігура [та ін.] ; за ред. А.І. Крисоватого. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - 332 с. - До 50-річчя ТНЕУ. [Електронний ресурс]. URL: http://dspace.tneu.edu.ua/jspui/handle/316497/12154 (дата звернення: 11.03.2019).

Крохина Ю.А. Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. 2-е изд., перераб. М. : Норма, 2004. С.226.

Крохина Ю.А. Налоговое право. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 463 с.

Крохина Ю.А. Правовой статус налогоплательщиков и плательщиков сборов. Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2004. С. 232.

Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекций. М. : АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. 374 с.

Кучерявенко М.П. Податкове право України : підручник. Харків : «Право». 2012. С.201.

Кучерявенко М.П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні : дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук : 12.00.07. Х. : Б. в., 1997. 370 с.

Кучерявенко Н.П. Налоговое право. Х. : Консум, 1998. с. 70.

Кучерявенко Н.П. Основы налогового права : учеб. пособие / под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. Харьков : Легас, 2003. С.80.

Латковська Т.А. Правове регулювання обов’язкових платежів і податків суб’єктів підприємницької діяльності : дис. на здобуття наук. ступеня канд.

юрид. наук : 12.00.02; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 1995. 188 с.

Лебедев В.А. Финансовое право. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2000. Т. 2. 460 с.

Левин И.Д. Суверенитет. М., 1948. С. 78.

Лешков В. Н. Русский народ и государство / сост., предисл., примеч. А.Д. Каплина; отв. ред. О. А. Платонов. М. : Институт русской цивилизации, 2010. 688 с.

Лещенко Р.М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів: дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; КНУ ім. Т. Шевченка. Київ, 2015. С.14-20.

Лещенко Р.М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів: монографія. Юрінком Інтер.–2018. 316 с.

Літвінцева А.С. Правова природа фінансової відповідальності / А.С. Літвінцева // Право і суспільство. - 2016. - № 3(2). - С. 125-131. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2016_3%282%29__24 (дата звернення: 19.07.2019).

Лукашев О.А. Правова норма як вихідний регулятор фінансової діяльності. [Електронний ресурс]. URL: http://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/1584/1/Lukashev_2012_3.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

Лукашев О.А. Юридичні ознаки фінансово-правової галузі / О.А. Лукашев // Форум права. - 2013. - № 2. - С. 309–313. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2013_2_47 (дата звернення: 11.03.2019).

Львов Д.М. Курс финансового права. Казань, 1888. С.286–287.

Лютова О.И. Налоговая обязанность как институт налогового права : дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук : 12.00.04; ФГБОУ ВПО «Российская академия правосудия». М., 2014. 223 с.

Мазурик О.Ф. Правовий статус податкового агенту : автореф. дис. на

здобуття наук. ступеня канд. юрид. Наук: 12.00.07 : Класичний приватний ун-т.– Запоріжжя : Б.в., 2010 . – 20 с.

Мальков В.В. Советское законодательство в жалобах и заявлених. М. : Изд-во Моск. ун-та, 1967. 108 с.

Малярчук І.А. Платник податків як суб’єкт податкового права. Держава і право. 2012. Вип. 56. С. 359.

Маріхін К.В. Класифікація податкових режимів. Держава та регіони. Серія: Право, 2015 р., № 1 (47) [Електронний ресурс]. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/drp_2015_1_8.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

Матузов Н.И. Личность. Права. Демократия. Теоретические проблемы субъективного права. Саратов : Изд-во Сарат. Ун-та, 1972. С.130.

Матузов Н.И., Малько А. В. Теория государства и права : учебное пособие. М. : Юристъ, 2004. С.396.

Москаленко О.М. Теорія і модель випереджаючого економічного розвитку в системі суспільних стратегічних потреб : монографія. К. : Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана, 2014. 550 с.

Мусійчук І.М. Нерезиденти як суб’єкти податкових правовідносин : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Київський ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2011. 188 с.

Настюк В.Я. Норми митного права в системі соціально-правових регуляторів. [Електронний ресурс]. URL: http://www.apdp.in.ua/v19/36.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

Нерсесянц В.С. Общая теория права и государства : учеб. для вузов. М. : Изд. группа НОРМА-ИНФРА-М, 1999. С. 376-377.

Ніщимна С.О. Сутність публічної фінансової діяльності / С.О. Ніщимна // Evropsky politicky a pravni diskurz. - 2015. - Vol. 2, Iss. 2. - С. 141-147. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/evrpol_2015_2_2_23

(дата звернення: 19.07.2019).

Озеров И.Х. Экономическая Россия и ее финансовая политика на исходе XIX и в начале XX века / издание Д. С. Горшкова. М. : Тип. т-ва И. Н. Кушнерев и К, 1905. 259 с.

Окуньков Л.А. Конституции государств Европейского Союза / под общ. ред. Л. А. Окунькова. М. : НОРМА-М, 1999. 496 с.

Онишко О.В. Формування та структура правового інституту регулювання податкового боргу. Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). 2010. № 1(48). С. 264.

Онищенко О.М. Особливості формування законодавства України: філософсько-правові, історичні та прикладні аспекти Матеріали ІІІ Всеукраїнської науково-практичної конференції, 2016 с. 187.

Орлов М.Ю. Налог и фискальный суверенитет государства // Публично-правовые исследования. 2006. Т. 1. С. 387.

Орлов М.Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства / М. Ю. Орлов // Финансовое право. – 2006. – № 2. – С. 18-23.

Орлюк О.П. Фінансове право : навч. посіб. К. : Юрінком Інтер, 2003. с. 254.

Осика Д.М., Дворецький В.М. - Поняття і межі фіскального (податкового) суверенітету держави // Податки і оподаткування. - 2019. - № 3. - С. 1 - 8. DOI: 10.7256 / 2454-065X.2019.3.29138 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=29138 (дата звернення: 31.03.2020).

Очкуренко С.В. Розмежування цивільних і фінансово-правових зобов’язань / С.В. Очкуренко // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право. - 2017. - Вип. 44(2). - С. 55-60.[Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2017_44%282%29__14 (дата звернення: 19.07.2019).

Пархоменко-Цироциянц С.В. Податок з доходів фізичних осіб у системі податків України // Актуальні проблеми політики. ОНЮА, Південноукр. центр гендер. проблем. Одеса, 2009. Вип. 36. С. 101–109. [Електронний ресурс]. URL: http://dspace.onua.edu.ua/handle/11300/125 (дата звернення: 11.03.2017).

Пархоменко-Цироциянц С.В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Одес. нац. юрид. акад. Одеса, 2005. 18 с.

Пепелева С.Г. Основы налогового права : учебно-методическое пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Инвест Фонд, 2000. 496 с. [Електронний ресурс]. URL: http://pravo.news/page/nalog/ist/ist-19--idz-ax273--nf-127.html (дата звернення: 11.03.2017).

Пепеляев С.Г. Налоговое резидентство физических лиц. Налоговый вестник. 2000. № 11. С. 28.

Пепеляев С.Г. Налоговое право : учеб. пособие. М. : ФБК-Пресс, 2000. 601 с.

Пепеляев С.Г. Подоходный налог – принципы и структура. М. : Аудиторская фирма «Контакт», 1993. С.13.

Перепелица М.А. Правовое регулирование статуса плательщика налогов и сборов в Украине : монографія / под ред. Н. П. Кучерявенко. Харьков : Легас, 2003. С.67.

Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. Х. : Б. в., 2001. с.18.

Погорлецкий А.И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности. СПб., 2006. С. 13.

Покатаєва О.В. Правові основи справляння податку з доходів фізичних осіб. Наше право. 2010. № 4. Ч. 2. С. 161–166.

Покатаєва О.В., Лузіна О.В. Удосконалення методики обчислення податку з доходів фізичних осіб. Держава та регіони. Серія: Економіка та

підприємництво. 2008. № 2. С. 178–182.

Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. Петроград : Юридический книжный склад «Право», 1917. с. 44.

Полюхович В.І. Структура і діяльність державної податкової служби в Україні: організаційно-правовий аспект : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; НАН України, Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. К., 1999. 179 с.

Пономарьова К.А. Налоговый суверенитет в условиях взаимодействия интеграционного и национального налогового права. Вестник ВГУ. Серия: Право. 2016. с. 249 [Електронний ресурс]. URL: http://www.vestnik.vsu.ru/pdf/pravo/2016/03/2016-03-24.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

Попович В.М. Теорія детінізації економіки : монографія. Ірпінь : НВЦ АДПСУ, 2001. 524 с.

Приходько В., Єгорова О., Казакова Л. Метафізика інвестицій. Інноваційно-інвестиційний розвиток економіки регіонів: монографічний посібник / Ужгород: ПП «АУТДОР – ШАРК», 2015. – 352 с. [Електронний ресурс]. URL: https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/19687 (дата звернення: 11.03.2019).

Пришва Н.Ю. Податкова правосуб’єктність. Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Юридичні науки. К., 2002. Вип. 47. С. 176–179.

Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов’язкових платежів : Монографія. К. : ЕксОб, 2003. 279 с.

Пришва Н.Ю. Публічні доходи як фінансово-правова категорія / Н. Ю. Пришва // Проблеми законності. - 2010. - Вип. 111. - С. 146-153. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pz_2010_111_20 (дата звернення: 31.03.2020).

Рарицька В. Концепція податкового суверенітету в теорії суспільного

договору / В. Рарицька // Юридична Україна. - 2014. - № 11. - С. 25-30. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/urykr_2014_11_6 (дата звернення: 11.03.2019).

Рау К.Г. Основные начала финансовой науки. [перев. с нем.]. СПб. : Изд. А. Корсака, 1867. Т. I. 305 с.

Ремнев В.И. Право жалобы в СССР. М. : Юрид. лит., 1964. 132 с.

Рождественская Т.Э., Гузнова Е.А. Российский и международные подходы к определению понятия налогового резидентства. Актуальные проблемы российского права. 2017. № 3 (76). С. 95.

Романова А.С. Людина у природно-правовому просторі: інтелігібельний і сенсибельний виміри. Дисертація на здобуття наук. ступеня доктора. юр. наук 12.00.12. Львів. 2016. С. 99-100.

Савенкова В.Г. Нові підходи до реалізації угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. Теорія та практика адаптації законодавства України до законодавства ЄС: матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 8 червня 2018 року / за ред. проф. Р.С. Мельника, відпов. ред. к.ю.н. Л.Ю. Малюга. К.: Видавничий дім «Гельветика», 2018. 380 с.

Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук : 12.00.07; Академія держ. податкової служби України. Ірпінь, 2002. 455 с.

Сажина В.В. Историко-теоретические аспекты административной юстиции – основной формы юрисдикционного контроля за деятельностью публичной администрации. Научные труды Академии управления. Мн. : Акад. упр. при Президенте Респ. Беларусь, 2006. Раздел IV. Право. С. 735–747.

Сало В.І. Внутрішні функції держави в умовах членства в Європейському Союзі. дис.... к.. ю, (12.00.01), 2008. С.9. [Електронний ресурс]. URL: https://dbms.institute/wp-content/uploads/2016/01/Salo_VI.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

Селіванов А.О. Права і свободи громадян під захистом Конституційного

Суду України: правові позиції сучасної доктрини конституційного правосуддя. Київ : Логос, 2005. 104 с.

Селіванов В.М., Московенко О.М., Головач І.В. Захист прав платників податків в Україні (питання теорії і практики). Київ, 1999. 24 с.; Селіванов В.М. Право і влада суверенної України: методологічні аспекти : монографія. К. : Видавничий Дім «Ін Юре», 2002. 724 с.

Сміт А. Багатство народів. Дослідження про природу та причини добробуту націй / пер. Олександра Васильєва. – К.: Наш Формат, 2018. – 722 с. – ISBN 978-617-7552-14-6.

Соболев М.М. Очерки финансовой науки (общедоступные беседы). [Електронний ресурс]. Харьков : Пролетарий, 1925. с. 111. [Електронний ресурс]. URL: http://books.e-heritage.ru/book/10076789 (дата звернення: 11.03.2017).

Софінська І.Д. Філософсько-правова доктрина громадянства. Дисертація на здобуття наук. ступеня док. юр. наук 12.00.12. Львів. 2019. С. 81; С. 104.

Сперанский М.М., Тургенев Н.И., Орлов М.Ф. У истоков финансового права. М.: Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 1998. Т. 1. 429 с.

Сюзюмов, М.Я. «Суверенітет, податок і земельна рента в Візантії.» Антична старовина і середні віки. 1973. Вип. 9 (1973). С. 58.

Тарараев С.Е. Установление налогового резидентства плательщиков налога на доходы физических лиц с целью устранения двойного налогообложения. Советское государство и право. 2003. № 12. С. 109.

Тарасов И.Т. Очерк науки финансового права. Ярославль, 1883. 710 с.; Тарасов И. Т., Исаев А. А. Финансы и налоги : очерки теории и политики. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. Т. 4. 618 с.

Тарасов И.Т., Исаев А. А. Финансы и налоги : очерки теории и политики. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. Т.

4. 618 с.

Тихомиров Ю.А. Публичное право : учебник. М. : Издательство БЕК, 1995. с. 30.

Ткач С.М. Спеціальні економічні зони в Україні: досвід і нові пріоритети просторової організації. Регіональна економіка 2016, №3 [Електронний ресурс]. URL: http://ird.gov.ua/pe/re201603/re201603_086_TkachSM.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

Ткаченко Н.В. Фінансова політика як інструмент реалізації економічного суверенітету держави. Економічний аналіз, (20), 2015. 203-209. [Електронний ресурс]. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecan_2015_20_29.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

Ткаченко, Н.В. Фінансова політика як інструмент реалізації економічного суверенітету держави. Економічний аналіз, (20), 2015. 203-209. [Електронний ресурс]. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecan_2015_20_29.pdf (дата звернення: 31.03.2020).

Турянський Ю.І. Принципи організації податкових відносин в Україні. Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. 2009. Вип. 19.9. С. 238–241.

Турянський Ю.І. Суб’єкти оподаткування та їхні функціональні податкові повноваження. Збірник наук.-техн. праць. Національний лісотехнічний університет України, 2009. Вип.19.10. С. 246.

Турянський Ю.І., Коломійчук Н.М., Гаврилко П.П. Класифікація та види податкових пільг. Науковий вісник Національного лісотехнічного університету. 2011. Вип. 21.9. С. 272–276.

Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : автореф. дис. на здобуття

наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07; Нац. акад. держ. податк. служби України. Ірпінь, 2003. С.20.

Федорчук О.М. Принципи права у системі гарантій захисту прав і законних інтересів платників податків. Право. 2003. № 9. С. 34–39.

Форсюк В.Л. Презумпція правомірності рішень платника податків як універсальний механізм подолання колізій податкового законодавства / В.Л. Форсюк // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право. - 2016. - Вип. 40(2). - С. 58-61. [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2016_40%282%29__15 (дата звернення: 12.06.2019).

Хаванова И.А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал рос. права. 2013. № 11. С. 41–51.

Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М. : Юрид. лит., 1974. С. 278.

Хаманева Н.Ю. Право жалобы граждан в европейских социалистических странах : монография / отв. ред. В. И. Ремнев. М. : Наука, 1984. 109 с.

Химичева Н.И. Налоговые правоотношения. Субъекты налогового права, их права и обязанности. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2012. С. 391.

Химичева Н.И. Субъекты советского бюджетного права / под ред. В. М Манохина. Саратов : Изд-во Сарат. ун-та, 1979. с. 49.

Хлестова И.О. Проблемы юрисдикционного иммунитета иностранного государства: дис. ... д-ра юрид. Наук. М., 2003. с. 20-21

Хоменко О. Нові спеціальні економічні зони – рецепт економічного вибуху в Україні. [Електронний ресурс]. URL: http://hvylya.net/special-projects/ukrainian-institute-future/novyie-spetsialnyie-ekonomicheskie-territorii-retsept-ekonomicheskogo-vzryiva-v-ukraine.html (дата звернення: 11.03.2019).

Худяков А. И., Бродский М. Н., Бродский Г. М. Основы налогообложения

: учебник. СПб. : Европейский дом, 2002. 432 с.

Царьова Л.К. Адміністрування податків в Україні як елемент державного адміністрування. Актуальні проблеми держави і права. 2003. Вип. 19. С. 44.

Черданцев А.Ф. Теория государствав и права : учебник для вузов. М. : Юрайт, 2000.С.384; Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : монографія. К. : ЕксОб, 2003. С.109.

Черкес В.О. Проблема визначення правового статусу платників податків. Правова держава. 2004. № 7. С. 65–70.

Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. Международные отношения 2014. ISBN 978-5-7133-1449-1. С.21.

Шахматьев А.А. Международное налоговое право : учебно-методический комплекс. М. : Тровант, 2009. 140 с. [Електронний ресурс]. URL: http://textbook.news/mejdunarodnoe-pravo_696/printsipyi-rezidentstva-territorialnosti-48005.html (дата звернення: 11.03.2017).

Шемчушенко Ю.С. Юридична енциклопедія : в 6 т. / редкол. : Ю.С. Шемчушенко (відп. ред.) та ін. К. : Укр. енцикл., 1998. Т. 6 : Т – Я, 2004. 768 с.

Шепенко Р.А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // Право и экономика. 2014. № 7. С. 48–55.

Шкарупа В.К. Адміністративна відповідальність за ухилення від оподаткування : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / за заг. ред. В.К. Шкарупи. Ірпінь : Національний ун-т ДПС України, 2008. 206 с.

Шпакович О. Співвідношення наднаціональності міжнародних організацій та суверенітету їхніх держав-членів. Віче № 20 (2014): С. 28-32. [Електронний ресурс]. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/viche_2014_20_8.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

Шутова О.С. Особливості розвитку вільних економічних зон і територій пріоритетного розвитку в Україні. Вісник Запорізького національного

університету № 4 (I), 2015 [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vznu_Jur_2015_4%281%29__14.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

Щербанюк О.В. Громадянин як суб’єкт податкових правовідносин / за ред. П.С. Пацурківського. Чернівці : Рута, 2000. 278 с.

Щирба М.Ю. До дискусії про правовий статус особи. Теорія, історія держави і права. Наше право № 4, 2017. С.18 [Електронний ресурс]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nashp_2017_4_4 (дата звернення: 19.07.2019).

Юрченко В.В. Сучасні тенденції розвитку та гармонізації податкових систем країн Європейського Союзу. Вектори для України. Ефективна економіка № 12, 2013 [Електронний ресурс]. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2651 (дата звернення: 11.03.2019).

Юрьева Н.П. Национальный экономический суверенитет в условиях глобализации: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.01 / Н. П. Юрьева. – М., 2009. – 33 с.

Юрьева, Н.П. Национальный экономический суверенитет в условиях глобализации: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.01 / Н. П. Юрьева. – М., 2009. – 33 с.

Якимчук Н.Я. Податкова адреса фізичної особи як критерій визначення місця регіонального податкового резиденства та місцевого бюджету, до якого належить перераховувати податок на доходи фізичних осіб. Підприємництво, господарство і право. с.159-164 [Електронний ресурс]. URL: http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2018/11/32.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

Якушев А.О., Сергиенко Р. А. Эфективность налогово-правового регулирования деятельности организаций. М. : Наука, 2004. С.155.

Якушкина Е.Е. Принудительное исполнение обязанности по уплате налога налогоплательщиком-организацией (финансово-правовой аспект) : дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук : 12.00.14. Воронеж, 2006. с. 17-18.

Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о

государственных доходах. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2002. Т. 3. 555 с.

Нормативно-правові акти:

Code General des Impôts : dernière modification du 19.08.2015. [Електронний ресурс]. URL: http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000006302201&cidTexte=LEGITEXT000006069577 (дата звернення: 11.03.2017).

Constitution of the German Empire. [Електронний ресурс]. URL: https://en.wikisource.org/wiki/Constitution_of_the_German_Empire (дата звернення: 11.03.2017).

Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments, as amended by Council Directive 2004/66/EC of 26 April 2004 and Council Decision 2004/587/EC of 19 July 2004. [Електронний ресурс]. URL: https://www.gov.uk/guidance/european-directive-on-the-taxation-of-savings (дата звернення: 19.07.2019).

Das Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung: unter vergleichender Berücksichtigung des schweizer Bundesrechtes erläutert Th. Clauss FinanzArchiv. Public Finance Analysis 5. Jahrg., 1888. H. 1. Pp. 138–197. [Електронний ресурс]. URL: http://www.jstor.org/stable/40904337?seq=1#page_scan_tab_contents (дата звернення: 11.03.2017).

European Social Charter. ETS No. 035. [Електронний ресурс]. URL: https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/035 (дата звернення: 19.07.2019).

Finance Act 2013. [Електронний ресурс]. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/pdfs/ukpga_20130029_en.pdf (дата звернення: 10.07.2019)

Finance Act 2019. [Електронний ресурс]. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2019/1/pdfs/ukpga_20190001_en.pdf (дата

звернення: 10.07.2019)

Imposta sul reddito dei fabbricati. [Електронний ресурс]. URL: http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-storia/i-tributi-nella-storia-ditalia/1865-imposta-sui-fabbricati/ (дата звернення: 11.03.2017).

Imposta sul reddito dei terreni. [Електронний ресурс]. URL: http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-storia/i-tributi-nella-storia-ditalia/1864-1947-imposta-sui-terreni-o-fondiaria/ (дата звернення: 11.03.2017).

Imposta sui redditi di ricchezza mobile. [Електронний ресурс]. URL: http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-storia/i-tributi-nella-storia-ditalia/1864-1973-imposta-di-ricchezza-mobile/ (дата звернення: 11.03.2017).

La Constitution française (1791). / Fictional page.svg. : Тексты важнейших основных законов иностранных государств. М., 1905. Ч. 1. [Електронний ресурс]. URL: https://www.wikidata.org/wiki/Q971176 (дата звернення: 11.03.2017).

Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). OECD, 2015. [Електронний ресурс]. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page1 (дата звернення: 11.03.2017).

Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010, № 2456-VI : із зм. і доп. станом на 01.03.2019. Офіційний вісник України. 2010. № 59. С. 9

Віденська конвенція ООН «Про право міжнародних договорів» від 23.05.1969. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_118/print1464161073893540 (дата звернення: 11.03.2017).

Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003, № 436-IV : із зм. і доп. станом на 01.05.2016. Офіційний вісник України. 2003. № 11.

Декларація про Державний суверенітет. Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР), 1990, N 31, ст.429. [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/55-12 (дата звернення: 08.06.2019).

Декрет «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.1992, № 13-92. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/13-92/ed19921226 (дата звернення: 11.03.2017).

Договір про уникнення подвійного оподаткування від 16 квітня 1869 р. між Пруссією та Саксонією. [Електронний ресурс]. URL: http://www.uni-heidelberg.de/institute/fak2/mussgnug/historyoftaxdocuments/normtexte/voelkerrecht/V00001.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

Європейська конвенція про громадянство від 06.11.1997. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_004 (дата звернення: 11.03.2017).

Європейська соціальна хартія (Переглянута) від 03.05.1996. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_062/print1459411534260332 (дата звернення: 11.03.2017).

Європейська соціальна хартія від 18.10.1961. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_300/print1464161073893540 (дата звернення: 11.03.2017).

Закон 6-го апреля 1916 г. О государственном подоходном налоге; Закон 13 мая 1916 г. О налоге на прирост прибылей. [Електронний ресурс]. Одесса : Практическое правоведение, 1916. 60 с. [Електронний ресурс]. URL: http://elib.shpl.ru/ru/nodes/22067-rossiya-zakony-i-postanovleniya-zakon-6-go-aprelya-1916-g-o-gosudarstvennom-podohodnom-naloge-zakon-13-maya-1916-g-o-naloge-na-prirost-pribyley-odessa-1916#page/14/mode/inspect/zoom/4 (дата звернення: 11.03.2017).

Закон Верховного Совета СССР «Об индивидуальной трудовой деятельности» от 19.11.1986 г. [Електронний ресурс]. URL: http://www.economics.kiev.ua/download/ZakonySSSR/data02/tex12184.htm (дата звернення: 11.03.2017).

Закон СССР «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» от 23.06.1990, № 1443-1. [Електронний ресурс]. URL: http://www.economics.kiev.ua/download/ZakonySSSR/data01/tex10938.htm (дата звернення: 11.03.2017).

Закон України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 р. № 2473-VIII. [Електронний ресурс]. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19 (дата звернення: 19.07.2019).

Закон України «Про громадянство України» від 18 січня 2001 року № 2235 - III // Відомості Верховної Ради України. - 2001. - № 13. - Ст. 65.

Закон України «Про державний бюджет на 2005 рік» від 23.12.2004 № 2285-IV. [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2285-15 (дата звернення: 10.02.2019).

Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань» від 15.05.2003, № 755-IV : із зм. і доп. станом на 01.01.2017. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 31. Ст. 263.

Закон України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» від 15.04.2014 № 1207-VII : із зм. і доп. станом на 07.04.2016. Відомості Верховної Ради України. 2014. № 26. Ст. 892.

Закон України «Про затвердження Конституції Автономної Республіки Крим» від 23.12.1998 № 350-XIV : із зм. і доп. Станом на 17.12.2009. Офіційний вісник України. 1999. № 1. С. 3.

Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 № 959-XII : із зм. і доп. станом на 31.03.2019. Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР). 1991. № 29. Ст. 377.

Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992, № 2657-XII. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12 (дата

звернення: 11.03.2017).

Закон України «Про міжнародні договори України» від 29.06.2004, № 1906-IV : із зм. і доп. станом на 20.08.2018. Відомості Верховної Ради України. 2004. № 50. Ст. 540.

Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України» від 21.05.1997 №280/97-ВР : із зм. і доп. станом на 04.04.2016. Відомості Верховної Ради України. 1997. № 24. Ст. 170.

Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003, № 889-IV. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 37. С. 308.

Закон України «Про ратифікацію Європейської соціальної хартії (переглянутої)» від 14.09.2006, № 137-V. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/137-16 (дата звернення: 11.03.2017).

Закон України «Про ратифікацію Конвенції між Урядом України та Урядом Мексиканських Сполучених Штатів про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та майно і Протоколу до неї» від 02.10.2012 № 5297-VI. Офіційний вісник України. 2012. № 81. С. 9.

Закон України «Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні» від 11.12.2003 № 1382-IV : із зм. і доп. станом на 22.11.2014. Відомості Верховної Ради України. 2004. № 15. С. 232.

Закон України «Про створення вільної економічної зони «Крим» та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України» від 12.08.2014 № 1636-VII : із зм. і доп. станом на 09.10.2015. Відомості Верховної Ради України. 2014. № 43. Ст. 2030.

Закон Української РСР «Про бюджетну систему Української РСР» від 05.12.1990 № 512-XII. Відом. Верхов. Ради УРСР. 1991. № 1. Ст. 1.

Закон Української РСР «Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства» від 05.07.1991, № 1306-XII. [Електронний ресурс]. URL:

http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1306-12/ed19910705/print1453910737135959 (дата звернення: 11.03.2017).

Закон Української РСР «Про систему оподаткування» від 25.06.1991, № 1251-XII . [Електронний ресурс]. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1251-12/ed19910625 (дата звернення: 11.03.2017).

Закон Української СРСР «Про підприємництво» від 07.02.1991 № 698-XII : із зм. і доп. станом на 03.12.1992. Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР). 1991. № 14. ст.168.

Конституционная хартия Пруссии (31 января 1850 г.) [Електронний ресурс]. URL: http://pnu.edu.ru/ru/faculties/full_time/uf/iogip/study/studentsbooks/histsources2/igpzio60/ (дата звернення: 11.03.2017).

Конституція України: офіц. текст, прийнятий на п’ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. (із зм. і доп.). Парламентське видавництво. – 2002. 87 с.

Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012, № 4495-VI : із зм. і доп. станом на 24.07.2015. Відомості Верховної Ради України. 2002. № 38–39.

Наказ Міністерства внутрішніх справ «Про затвердження Порядку реєстрації місця проживання та місця перебування фізичних осіб в Україні та зразків необхідних для цього документів» від 22.11.2012, № 1077 : із зм. і доп. станом на 19.12.2014. Офіційний вісник України. 2012. № 99. Ст. 195.

Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010, № 2755-VI : із зм. і доп. станом на 10.09.2015. Офіційний вісник України. 2010. Т. 1. № 92. С. 9.

Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 17.05.1934 «Постановление об утверждении положения о подоходном налоге с частных лиц». [Електронний ресурс]. URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_3991.htm (дата звернення: 11.03.2017).

Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 14.12.1927 «Положение о государственном подоходном налоге». [Електронний ресурс]. URL: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ESU;n=25839 (дата звернення: 11.03.2017).

Про Концепцію створення спеціальних (вільних) економічних зон в Україні : Постанова Кабінету Міністрів України; Концепція від 14.03.1994 № 167 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/167-94-%D0%BF (дата звернення: 10.07.2020).

Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії реформування податкової системи» від 19.02.2007, № 56-р. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-%D1%80 (дата звернення: 11.03.2017).

Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії реформування податкової системи» від 23.12.2009, № 1612-р. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1612-2009-%D1%80 (дата звернення: 11.03.2017).

Розпорядження Кабінету Міністрів України «Питання створення та запровадження електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків» від 5 грудня 2012 р. No 1007-р. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1007-2012-%D1%80 (дата звернення: 19.07.2019).

Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції розвитку електронного урядування в Україні» від 20 вересня 2017 р. № 649-р. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/649-2017-%D1%80 (дата звернення: 19.07.2019).

Свод основных государственных законов Российской Империи 23 апреля 1906 года. [Електронний ресурс]. URL: http://www.virtus-et-gloria.com/Laws.aspx?text=Chapter01 (дата звернення: 11.03.2017).

Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 27.06.2014, що була ратифікована Законом України від 16.09.2014, № 1678-VII. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (дата звернення: 11.03.2017).

Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їхніми державами-членами від 14.06.1994, ратифікована Законом України від 10.11.1994, № 237/94-ВР. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/998_012/print1464161073893540 (дата звернення: 11.03.2017).

Указ от 30.04.1943 «О подоходном налоге с населения». Ведомости Верховного Совета СССР. [Електронний ресурс]. 1943. №17. [Електронний ресурс]. URL: https://ru.wikisource.org/wiki/%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D1%86%D0%B0:Sbornik_zakonov_1938-1956.djvu/360 (дата звернення: 11.03.2017).

Указ от 30.04.1943 Президиума Верховного Совета СССР «О подоходном налоге с населения» в редакции от 20.10.1983. [Електронний ресурс]. URL: http://www.economics.kiev.ua/download/ZakonySSSR/data04/tex16420.htm (дата звернення: 11.03.2017).

Указ Президента України «Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу» від 11.06.1998 р. № 615/98 [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/615/98/ed19980611 (дата звернення: 11.03.2019).

Указ Президента України «Про Стратегію сталого розвитку «Україна-2020» від 12 січня 2015 р. № 5/2015 [Електронний ресурс]. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015 (дата звернення: 19.07.2019).

Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 40–44. Ст. 356.

Правозастосовчі акти:

Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments, as amended by Council Directive 2004/66/EC of 26 April 2004 and Council Decision 2004/587/EC of 19 July 2004. [Електронний ресурс]. URL: https://www.gov.uk/guidance/european-directive-on-the-taxation-of-savings (дата звернення: 19.07.2019).

Lynette Dawn Yates v Revenue & Customs | First-tier Tribunal. [Електронний ресурс]. URL: https://www.casemine.com/judgement/uk/5b2897f42c94e06b9e19e629 (дата звернення: 31.03.2019).

Trieste v. The Queen. Court Database: Tax Court of Canada Judgments 2012-03-21. [Електронний ресурс]. URL: http://decision.tcc-cci.gc.ca/tcc-cci/decisions/en/item/30753/index.dor=AAAAAQAWVHJpZXN0ZcKgdi7CoHRoZSBRdWVlbgE (дата звернення: 11.03.2017).

U.S. Supreme Court, Compania General de Tabacos v. Collector 275 U.S. 87 (1927) [Електронний ресурс]. URL: https://supreme.justia.com/cases/federal/us/275/87/case.html (дата звернення: 11.03.2017).

Yoon v. The Queen. Court Database: Tax Court of Canada Judgments 2005-07-22. [Електронний ресурс]. URL: http://decision.tcc-cci.gc.ca/tcc-cci/decisions/en/item/25785/index.do (дата звернення: 11.03.2017).

Лист Державної податкової адміністрації України від 18.11.2010 № 12299/6/17-0716. [Електронний ресурс]. URL: http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/1409-12299.html (дата звернення: 11.03.2017).

Рекомендації комісії 94/79/ЄЕС щодо оподаткування деяких позицій прибутку, отриманих нерезидентами у державах-членах, інших, ніж ті, у яких

вони є резидентами», від 21.12.1993. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_969 (дата звернення: 11.03.2017).

Рішення Європейського суду з прав людини від 19.10.2004 у справі «Мельниченко проти України». Офіційний вісник України. 2005. № 21. С. 265.

Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Щокін проти України» від 14.10.2010. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/974_858 (дата звернення: 11.03.2017)

Рішення Конституційного Суду України від 16.04.2008 № 6-рп/2008. Офіційний вісник України. 2008 р., № 32. С. 35.

Рішення Суду Європейського Союзу у справі від 14.02.1995 р. № С-279/93 «Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker» [Електронний ресурс]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:61993CJ0279 (дата звернення: 11.03.2019).

Роз’яснення Міністерства Юстиції України від 14.01.2011. Статус фізичної особи-підприємця: проблеми застосування законодавства. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/n0012323-11 (дата звернення: 11.03.2017).

Роз’яснення Міністерства Юстиції України від 14.01.2011. Статус фізичної особи-підприємця: проблеми застосування законодавства. [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/n0012323-11 (дата звернення: 11.03.2017).

Ухвала Вищого адміністративного суду України від 29.10.2014 у справі № К/800/36233/13. [Електронний ресурс]. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/41452611 (дата звернення: 11.03.2017).

Ухвала Вищого адміністративного суду України від 12.07.2016 у справі К/800/10687/15. [Електронний ресурс]. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/58984220 (дата звернення: 11.03.2017).

Ухвала Вищого адміністративного суду України від 25.05.2016 у справі К/800/27691/15. [Електронний ресурс]. URL:

http://reyestr.court.gov.ua/Review/57926150 (дата звернення: 11.03.2017).

Ухвала Вищого адміністративного суду України від 26.03.2014 у справі № К/9991/19832/12. [Електронний ресурс]. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/38311431 (дата звернення: 11.03.2017);

Інші джерела:

Check your residence status. [Електронний ресурс]. URL: http://tools.hmrc.gov.uk/rift/screen/SRT+-+Combined/en-GB/summary?user=guest (дата звернення: 19.07.2019).

Colloquium on NAFTA and Taxation, 49 Tax L. Rev. 525, 525–820 (1994) (discussing whether the adopt ion of NAFTA necessitates a change in tax laws).

Commentaries on the articles of the Model Tax Convention // OECD Model Tax Convention : full-length version. 2010. Vol. II. P. R(15)–1.

EUROPE 2020 A strategy for smart, sustainable and inclusive growth. [Електронний ресурс]. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex:52010DC2020 (дата звернення: 11.03.2019).

Form 8840. Closer Connection Exception Statement for Aliens. [Електронний ресурс]. URL: http://www.irs.gov/uac/Form-8840,-Closer-Connection-Exception-Statement-for-Aliens (дата звернення: 11.03.2017).

Guidance Note: Residence, Domicile and the Remittance Basis. [Електронний ресурс]. URL: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/427602/RDR1_gov_uk_hyperlinks_0_3_7078500.pdf (дата звернення: 11.03.2017).

Help and support from HM Revenue and Customs (HMRC) for tax agents and advisers. [Електронний ресурс]. URL: https://www.gov.uk/government/news/webinars-e-learning-and-videos-if-youre-a-tax-agent-or-adviser (дата звернення: 19.07.2019).

HMRC services: sign in or register. [Електронний ресурс]. URL: https://www.gov.uk/log-in-register-hmrc-online-services (дата звернення: 19.07.2019).

How they vote in Prussia. Chicago Tribune. 1917. [Електронний ресурс]. URL: http://archives.chicagotribune.com/1917/07/07/page/6/article/how-they-vote-in-prussia#text (дата звернення: 11.03.2017).

IBFD International Tax Glossary, 6th ed. Amsterdam: IBFD, 2009. P. 394.

Income Tax: leaving the UK - getting your tax right (P85). [Електронний ресурс]. URL: https://www.gov.uk/government/publications/income-tax-leaving-the-uk-getting-your-tax-right-p85 (дата звернення: 19.07.2019).

Influence of EU Law on Taxation in the EU Member States' Overseas Territories and Crown Dependencies. P.8. [Електронний ресурс]. URL: http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2016/578989/IPOL_IDA(2016)578989_EN.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

International Chamber of Commerce. Resolutions Unanimously Adopted by the Committee on Double Taxation 1–2 (Nov. 24, 1923) (available in T.S. Adams Papers, Yale University, Box 12, 1923–1924 folder).

Jarndyce vs jarndyce. Chicago Tribune. 1892. [Електронний ресурс]. URL: http://archives.chicagotribune.com/1892/12/07/page/11/article/jarndyce-vs-jarndyce (дата звернення: 11.03.2017).

League of Nations. Financial Committee. Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion. Double Taxation And Tax Evasion: Report And Resolutions Submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations. Geneva: s.n., 1925. [Електронний ресурс]. URL: https://catalog.hathitrust.org/Record/001138020 (дата звернення: 19.07.2019).

Observations &c. Upon the act for taxing income. London : Bunney & Gold, 1799. Business & Economics. 152 p. [Електронний ресурс]. URL: https://books.google.co.uk/books?id=_SNSAAAAYAAJ&pg=PP9#v=onepage&q&f=false (дата звернення: 11.03.2017).

Paget J. The Income Tax Act, 5 & 6 Vict. c. 35: with a Practical and

Explanatory Introduction and Index. [Електронний ресурс]. London : T. Blenkarn, 1842. 177 p. [Електронний ресурс]. URL: http://books.google.co.uk/books?id=5rgDAAAAQAAJ&printsec=frontcover (дата звернення: 11.03.2017).

Personal tax account. [Електронний ресурс]. URL: https://www.tax.service.gov.uk/gg/sign-in?continue=%2Fpersonal-account%2Fdo-uplift%3FredirectUrl%3D%252Fpersonal-account&accountType=individual&origin=PERTAX (дата звернення: 19.07.2019).

Removing cross-border tax obstacles Organisation and practices in Member States' tax administrations Specific Contract No10 TAXUD/DE/337 based on Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117 Final Report. [Електронний ресурс]. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/study_cross_border_tax_obstacles_final_report.pdf (дата звернення: 11.03.2019).

Report and Resolutions Submitted by the Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion to the Financial Committee of the League of Nations, League of Nations Doc. No. C.115 M.55 1925 II (1925) [hereinafter 1925 Report].

Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Professors Bivens, Einavai, Seligman, and Sir Josiah Stamp, at 18, League of Nations Doc. E.F.S.73 F.19 (1923) [Електронний ресурс]. URL: http://link.library.ibfd.org/portal/Report-on-double-taxation--submitted-to-the/gNXwHwFWxzg/ (дата звернення: 19.07.2019).

Resolving disputes - reviews and appeals. [Електронний ресурс]. URL: http://www.hmrc.gov.uk/courses/Learning_Together/Resolv_disp/HTML/Resolv_disp_menu.html (дата звернення: 19.07.2019).

Strategic Plan 2016-2020. P.4. [Електронний ресурс]. URL: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/strategic-plan-2016-2020-dg-taxud_march2016_en.pdf (дата звернення: 19.07.2019).

Tax Law Rewrite Project [Електронний ресурс]. URL: http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+/http://www.hmrc.gov.uk/rewrite/index.htm (дата звернення: 19.07.2019).

Taylor Prichard. Top Free Zones 2017. Site Selection magazine, November 2017.

The Statutes of the United Kingdom of Great Britain and Ireland London. V. 19. [Електронний ресурс]. URL: http://books.google.co.uk/books?id=5qZFAAAAcAAJ&printsec=frontcover (дата звернення: 11.03.2017).

U.S. Treasury Dep't, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, reprinted in BNA Daily Tax Report, Nov. 22, 1996, at L–8.

Watch this meeting from 14 October 2016 on Double Taxation for Individuals:Dual Residence. [Електронний ресурс]. URL: https://attendee.gotowebinar.com/recording/2232824820029384962 (дата звернення: 19.07.2019).

Watch this meeting from 7 October 2016 on Statutory Residence Test - Split Year Treatment Cases 1 – 3. [Електронний ресурс]. URL: https://attendee.gotowebinar.com/recording/3300368147034514436 (дата звернення: 19.07.2019).

Watch this meeting from 8 April 2016 covering NON-UK domicile reforms. [Електронний ресурс]. URL: https://attendee.gotowebinar.com/recording/5552531895148168707 (дата звернення: 19.07.2019).

Електронна звітність. [Електронний ресурс]. URL: http://kyiv.sfs.gov.ua/okremi-storinki/arhiv1/print-228301.html (дата звернення: 19.07.2019).

Лист Державної податкової адміністрації України від 18.11.2010 № 12299/6/17-0716. [Електронний ресурс]. URL: http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/1409-12299.html (дата звернення: 11.03.2017).

Спеціальні економічні зони: панацея для України чи невиправдана загроза [Електронний ресурс]. URL: http://forumkyiv.org/uk/analytics/specialni-ekonomichni-zoni:-panaceya-dlya-ukrayini-chi-nevipravdana-zagroza (дата

звернення: 11.03.2019).

Чинні двосторонні міжурядові угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування. [Електронний ресурс]. URL: http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/ (дата звернення: 31.03.2019).